UNIVERSITE DE BORDEAUX I

LES REDRESSEMENTS CONCOMITANTS

Thierry GERBEAUD

1976

grenoble
orl

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547314_0022

UNIVERSITE DE BORDEAUX I

LES REDRESSEMENTS CONCOMITANTS

Thierry GERBEAUD

Thèse pour le Doctorat d'État en Droit
présentée et soutenue publiquement
sous la présidence de :

M. le Professeur **Jean LAMARQUE**

SERVICE DE REPRODUCTION DES THESES DE
L'UNIVERSITÉ DES SCIENCES SOCIALES DE GRENOBLE

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

L'Université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse. Ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

AVERTISSEMENT

Le présent document est une reproduction faite en réduction (33 %) **d'un document original fourni par l'auteur**

Le Service de Reproduction des Thèses de l'Université des Sciences Sociales (Grenoble II) ne peut être tenu pour responsable de la mauvaise qualité de certaines parties. Seul l'auteur qui n'a pas eu le loisir ou la possibilité de fournir des originaux correspondant aux normes fixées par l'Atelier peut être incriminé

Il est une forme d'autonomie du droit fiscal qui soulève quelques difficultés, c'est son autonomie à l'égard des règles de la comptabilité commerciale (1).
La raison réside dans leur différence de finalité : la réglementation fiscale a pour but de déterminer les principes d'évaluation de la matière imposable et les modalités de taxation de celle-ci alors que la comptabilité constitue un outil de gestion qui se veut le reflet de la situation de l'entreprise. Or, et c'est de là que naît le conflit, la comptabilité présente un résultat qui est en même temps la base d'évaluation du droit fiscal. Le résultat est ainsi conduit à jouer un double rôle : compte-rendu de gestion d'un côté, et base de prélèvement de l'autre. D'où un certain tiraillement, une divergence dans l'approche de ce résultat. "Le droit fiscal veille à ce que le bilan ne soit pas trop pessimiste, le droit privé à ce qu'il ne soit pas trop optimiste".(2)

Le bénéfice, bien qu'ayant été exactement calculé dans le but de faire ressortir les résultats d'une exploitation ne correspond pas aux normes exigées pour le calcul des prélèvements fiscaux. Les règles fiscales conduisent ainsi les entreprises à présenter des comptabilités fortement influencées par le souci fiscal. Ce qui se traduit en disant que "la fonction fiscale de la comptabilité passe souvent avant sa fonction économique." (3)
Si, par leur fonction économique, les écritures comptables ne devraient pas, en principe, intéresser le fisc, celui-ci est bien obligé de se référer aux énonciations même de la comptabilité pour évaluer la matière imposable. Il en résulte que, bien qu'ayant une origine comptable, les notions utilisées par le droit fiscal sont détournées de leur finalité.

---

(1) - Bernard PLAGNET "Les rapports entre le droit fiscal et la comptabilité commerciale" R.S.L.F. 1974, p. 695.
(2) - MM. PUYRANEAU et DESCOTTES-CENON, Revue Française de Comptabilité, 1972, n° 17, p. 201.
(3) - B. PLAGNET, précité.

Le réalisme du droit fiscal s'efforce par là-même de lutter contre le pessimisme du droit privé en détournant de leur finalité première ces mêmes notions de droit privé. C'est ainsi que les notions de bénéfices imposables et de bénéfices distribués ont aujourd'hui une forte coloration fiscale.

La notion de distribution de bénéfices revêt une grande importance dans le régime fiscal des sociétés de capitaux et repose sur la distinction entre la réalisation des bénéfices et leur appropriation par les associés, actionnaires ou porteurs de parts. Il en résulte l'application successive de deux impôts : l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu. Le premier frappe l'intégralité des bénéfices sociaux, quelle que soit leur destination, le second n'intervient que lorsque ces bénéfices sont attribués ou réputés attribués aux associés.

Les bénéfices sont légalement attribués lorsque la décision de distribution est issue de la volonté exprimée des organes officiels de la société ; il s'agit alors d'une distribution de dividendes, rémunération du capital investi. Si des bénéfices sont distribués en dehors de toute décision officielle de la société, entité juridique distincte des membres qui la composent, le rôle de l'administration est de redonner à ces sommes ou valeurs leur véritable qualification. Cette distribution mettant en scène deux contribuables, l'action de l'administration va se situer à deux niveaux : au niveau de la société dans un premier temps pour donner la qualification "bénéfices distribués" à des sommes qui ne figuraient pas dans la comptabilité ou y figuraient sous des postes divers sans rapport avec leur destination véritable, et au niveau du bénéficiaire, contribuable indépendant, pour soumettre à l'impôt ces valeurs sociales issues de distributions occultes. Les actions de l'administration se traduisent par des redressements adressés à chaque contribuable, personne morale et personne physique ; il y a redressements concomitants.

Les sociétés de personnes, quant à elles, ne font l'objet que d'une seule imposition. Les associés étant directement imposables

au prorata de leurs parts sociales, on ne retrouve pas cette dualité entre bénéfice à distribuer et bénéfice distribué. Ce qui ne veut pas dire que l'existence de redressements concomitants soit exclusivement liée à la double imposition. Par exemple, si la dissimulation porte sur l'existence de recettes, les redressements concomitants porteront sur la taxe à la valeur ajoutée et sur l'impôt sur le revenu. Néanmoins, c'est dans le cadre des sociétés de capitaux que se pose le problème de la notion de bénéfices distribués. Il importe de s'attacher à cette notion car c'est autour d'elle que tournent tous les modes d'appropriation indirecte des bénéfices sociaux, qu'il s'agisse d'erreur commise en toute bonne foi ou de fraude.

Cette distribution se fait de la personne morale vers les associés, personnes physiques membres du groupement. La théorie de la personnalité morale permet d'unifier juridiquement la multitude des membres composant le groupement. Les transferts de bénéfices se font d'un sujet de droit distinct à d'autres sujets de droit. Cette séparation juridique peut avoir pour effet de masquer l'influence que peuvent avoir, au sein de la personne morale, les membres ou certains des membres qui la composent. C'est cette reconnaissance des liens étroits reliant les deux entités juridiques qui permet à l'administration de rechercher derrière les distributions de droit les distributions de fait. Cette recherche du fait, moteur de l'action de l'administration, ne saurait cependant bousculer le droit. Quelle que soit l'influence qu'un individu peut posséder dans une société, il ne peut être question de réduire les classificiations juridiques. Les redressements concomitants frappent des patrimoines distincts appartenant à des sujets juridiquement distincts. "Au plan individuel, la notion de revenus distribués doit faire l'objet d'une appréciation individualisée en regard du patrimoine distinct de l'associé" (1) en vertu de la théorie de la personnalité morale. C'est pourquoi, à ce niveau, il ne s'agira plus

---

(1) - *Denis KETCHEDJIAN "La personnalité morale au regard du droit fiscal" Thèse, Paris, 1972, p. 180.*

de distinguer entre sociétés de capitaux et sociétés de personnes, mais entre sociétés dotées de la personnalité morale et sociétés non dotées de cette personnalité. Les sociétés de personnes sont donc présentes dans l'étude des redressements concomitants car nombre d'entre elles ont la personnalité morale, ce qui permet de retrouver la distinction société-associé et de constater, à ce niveau, une similitude entre sociétés de capitaux et sociétés de personnes.

Pour cerner tous les problèmes qui se posent dans l'étude des redressements concomitants, il faut partir de la notion de bénéfices distribués, domaine d'application de ces redressements pour déboucher sur l'aspect plus juridique de l'indépendance juridique de ces deux contribuables que sont la société d'une part et les membres qui la composent d'autre part.

I - EVOLUTION DE LA NOTION DE DISTRIBUTION

Parler de distribution, c'est d'abord parler de bénéfices. C'est pourquoi il nous faut brièvement cerner la notion de bénéfice imposable pour évoquer ensuite les problèmes relatifs à la distribution.

A - LA NOTION DE BENEFICE IMPOSABLE

Le bénéfice brut correspond à la différence entre la recette que l'entreprise obtient grace à son activité et le prix d'achat des produits vendus. Il ne tient pas compte des frais de production, d'entretien et d'amortissement qui ne sont retenus que pour la détermination du bénéfice net. C'est du bénéfice net que se dégage le bénéfice imposable.

Cette notion a pris naissance lors de l'institution par la loi du 31 juillet 1917 d'un système d'impôts cédulaires sur le revenu parmi lesquels l'impôt sur les BIC assis sur les bénéfices réalisés par les entreprises industrielles et commerciales au cours d'un exercice. La notion de bénéfice imposable prenait ainsi une importance nouvelle et

allait susciter une controverse juridique quant au contenu à retenir pour l'établissement de l'impôt. Cette controverse allait opposer, jusqu'en 1941, d'une part les contribuables soutenus par la juridiction administrative et l'administration des contributions directes d'autre part. Les deux thèses en présence sont celle du produit périodique et celle de l'enrichissement.

La théorie du produit périodique, issue de la notion civile de revenu, distingue le bénéfice d'exploitation résultant de l'activité normale de l'entreprise et les gains en capital qui doivent être soustrait à l'impôt. Le bénéfice imposable est constitué par l'excédent des recettes sur les dépenses nécessitées par le fonctionnement normal de l'entreprise. La théorie de l'enrichissement considère le bénéfice comme une différence de capitaux. Elle ne distingue pas si l'enrichissement provient de l'activité normale de l'entreprise ou de produits occasionnels et s'obtient en soustrayant le passif de l'actif de l'entreprise en fin d'exercice. Le principe de l'imposition d'après le bilan fut définitivement consacré par la loi du 13 janvier 1941 et le Conseil d'Etat s'y rangeat quelques temps après (1).

La consécration de la théorie du bilan n'est cependant pas absolue et la notion fiscale de bénéfice imposable, sous la pression de nécessités pratiques, se scinde en deux propositions complémentaires. Les définitions sont réparties dans les articles 38 et 39 du C.G.I.. Si l'article 38 pose nettement le principe de l'imposition d'après le bilan, l'article 39 a conservé la règle instituée dès l'origine de l'établissement de l'impôt sur les B.I.C. selon laquelle "le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges", c'est-à-dire qu'il correspond au bénéfice retiré du fonctionnement normal de l'entreprise et se trouve dans la ligne de la théorie du compte d'exploitation. La façon dont se détermine le bénéfice d'après le bilan ne peut faire apparaître toutes les causes d'enrichissement qui ne ressortent que de l'étude des variations des différents postes. Cette méthode synthétique doit être complétée par une méthode plus analytique qui permet à l'administration de

---

(1) - C.E. 23 juin 1947, GP 1947.2.285.

rechercher les justifications du résultat obtenu.
C'est pourquoi sont réunies sous les articles 38 et 39 du C.G.I. ces différentes approches du bénéfice imposable. C'est ce bénéfice qui sert de base à l'établissement de l'I.S. Il présente en outre l'intérêt de servir de support à la mise en évidence de la notion de bénéfices distribués.

B - LA NOTION DE BENEFICES DISTRIBUES

Le régime fiscal des sociétés de personnes se traduit par l'interpénétration des patrimoines alors que dans les sociétés de capitaux les associés, du fait de la limitation de leur responsabilité et de leurs droits, apparaissent, individuellement, dépourvus de tout pouvoir d'appropriation des bénéfices sociaux. Cependant, cette façon de voir ne saurait faire oublier que, pris collectivement, les associés sont les destinataires des bénéfices sociaux dont l'appropriation peut être facilitée par la détention, de droit ou de fait, du contrôle du groupement. La notion de revenus de valeurs mobilières a subi une évolution intéressante à cet égard en ce sens qu'elle est passée, successivement, par ces deux stades d'analyse. Alors que depuis la loi du 29 juin 1872 il y avait une interprétation nettement individualiste de la notion de revenus de valeurs mobilières, accusant ainsi la distinction de la société et des associés, la réforme fiscale de 1948 devait lui substituer une notion plus globale, mettant l'accent sur l'imbrication des patrimoines social et individuel.
A une conception essentiellement juridique de la distribution, le législateur a substitué une conception plus pratique qui est à la fois comptable et fiscale.

1) - La notion juridique de distribution

L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières institué par la loi du 29 juin 1872 nécessite une distribution de sommes ou valeurs constituant pour les associés un revenu ou un produit de leurs parts. Ces deux conditions, produit et distribution, ont fait l'objet d'une interprétation reposant sur la distinction de la société personne morale et de l'associé personne physique.

L'impôt est dû sur le bénéfice distribué : "Ce ne sont pas les bénéfices en tant que bénéfices qui sont taxés, mais bien les distributions de bénéfices". (1) C'est la théorie de l'imposition dépendante de la distribution réelle, tributaire du droit. Le fait ne se présume pas, il doit être prouvé. Dans le cas de distribution officielle, le fisc, pour établir son imposition, doit se référer aux délibérations sociales fait générateur du droit privatif qu'acquiert l'associé sur le produit de sa part. A défaut, dans l'hypothèse d'une distribution indirecte, le fisc est tenu de prouver le transfert.
Le fait générateur ne se confond pas avec l'encaissement matériel par le bénéficiaire. L'impôt est exigible dès que les valeurs sont exigibles c'est-à-dire lorsqu'elles sont juridiquement à la disposition de l'associé. Tant que, juridiquement, les associés n'ont pas de droit privatif sur ces sommes, la charge de la preuve incombe à l'administration. Or cette preuve est difficile car, sous l'influence de la notion juridique de distribution, les associés pourront n'être officiellement bénéficiaires d'aucune distribution et appréhender néanmoins, sous une forme détournée, une fraction des bénéfices sociaux.

L'exception vient des sociétés de personnes dans lesquelles, au regard de l'imbrication officielle des patrimoines, les distributions de bénéfices sont difficilement contrôlables car la volonté de distribution, fait générateur de l'impôt dans les sociétés de capitaux, ne se manifeste pas toujours. Dès lors, pour éviter des contrôles répétés, la loi de 1872 a établi une présomption de distribution accompagnée d'une imposition forfaitaire.
"Il est intéressant de noter que dans le cadre de la distribution "réelle" organisée par le législateur de 1872, il existait déjà des présomptions de distribution, signes avant coureurs du futur régime de 1948 où la distribution "présumée" allait devenir la règle". (2)

---

(1) - Conseiller VOISIN, Cassation, 26 décembre 1887, D 1888.1.285.

(2) - Pierre COURTOIS "De la distribution réelle à la distribution présumée" Thèse, Paris, 1957, p. 118.

2) - Le régime actuel : Les notions comptables et fiscales de distribution

Avec la consécration de la double imposition, la fraude devient plus payante puisqu'elle joue sur deux tableaux : l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu. Aussi, en parallèle à la création de ces deux impôts, la réforme de 1948 facilite l'intervention de l'administration, c'est-à-dire qu'elle élargit le domaine des redressements concomitants.

Si le bénéfice distribué doit s'entendre par référence au bénéfice réalisé, le lien entre ces deux notions peut être plus ou moins lâche. Sans parler des corrections à apporter au bénéfice réalisé pour obtenir le bénéfice imposable, certaines opérations peuvent intervenir entre la réalisation et la distribution. Le bénéfice réalisé peut d'abord être plus important que le bénéfice distribué si la société porte aux comptes de réserve ou de capital une partie des produits réalisés au cours de l'exercice. Inversement, le bénéfice réalisé et déclaré peut n'être qu'une partie du bénéfice distribué. La cause peut être recherchée dans l'erreur du contribuable due à un oubli de comptabilisation, à une application erronée des textes qui peut s'expliquer par leur imprécision, leur complexité, à une incertitude de la jurisprudence. Il peut également s'agir de fraude. Les exemples en sont très nombreux : "depuis le cas de la personne qui cachait autrefois des victuailles dans son panier en franchissant l'octroi, jusqu'à celui de la société qui emploi des procédés compliqués pour masquer une distribution de bénéfices" (1). D'une manière générale, répond à l'appellation fraude, tout acte volontaire entraînant une omission, simulation, dissimulation ou falsification qui aboutit à rompre l'équilibre entre bénéfice réalisé et bénéfice distribué. "Le bénéfice distribué, tel qu'il devrait résulter du bénéfice à distribuer n'est qu'un idéal (pour l'administration fiscale) qui est loin d'être atteint par suite de nombreuses nécessités pratiques dont la plus évidente reste toujours la fraude fiscale" (2).

---

(1) - Bernard NAVATTE "La fraude et l'habileté en droit fiscal" D.1951, p. 87.
(2) - P. COURTOIS, précité.

L'approche juridique de la distribution devait s'avérer insuffisante pour faire face à ces distributions occultes. La réforme de 1948 a eu pour objectif, par la prise en considération des rapports de fait entre société et associés, de donner à l'administration la capacité d'appréhender ces distributions et d'effectuer les redressements corrélatifs. Aux deux éléments qui conditionnaient l'impôt, l'existence d'un produit apparent et sa distribution, le législateur de 1948 substitue une notion unique, celle de produit distribué. Le juridisme de la notion de 1872 est supplanté par une notion qui souligne l'interpénétration de fait du patrimoine social et des patrimoines individuels des associés. La distribution réelle qui supposait un acte officiel de transfert est remplacée par une présomption de distribution qui permet au fisc d'une part, d'établir l'existence d'un revenu distribué à partir de sa disparition au bilan et de présumer, d'autre part, la distribution de valeurs qui,tout en demeurant dans les comptes de la société, sont réputées en possession des associés.

L'article 109 al. 1 du C.G.I. considère comme revenus distribués "tous les bénéfices ou produits distribués qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital", et l'article 110 précise que les bénéfices en question s'entendent de ceux qui ont été retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés. La notion de bénéfice telle qu'elle se dégage des articles 38 et 39 se trouve parée d'un intérêt nouveau puisqu'elle permet désormais de déterminer la base de l'impôt sur les revenus distribués. Enfin, l'article 109 al. 2 commande d'y ajouter "toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices."

Ces deux éléments, le bénéfice comptablement distribué tel qu'il ressort de l'analyse des documents comptables et les sommes mises à la disposition des associés, c'est-à-dire le bénéfice fiscalement distribué, forment la masse globale des revenus présumés distribués.

a) - Les bénéfices comptablement distribués

La distribution n'est plus envisagée du côté du bénéficiaire titulaire d'un droit privatif mais à partir de la comptabilité, c'est-à-dire de la société, et à l'intérieur de cette comptabilité, dès la constatation matérielle de la disparition de valeurs sociales. Cette constatation résulte de la comparaison de la situation nette de la société à la clôture de deux exercices consécutifs (1). La variation obtenue doit ensuite être comparée aux résultats de l'exercice considéré pour faire apparaître, s'il y a lieu, le bénéfice distribué. La fraction du bénéfice disponible qui ne se retrouve pas au bilan de l'exercice considéré dans un poste d'investissement, réserve , capital, provision, amortissement ou report à nouveau, prend la qualification de revenus distribués, sans qu'il soit utile pour l'administration d'établir sa distribution effective. "Le bilan prend le pas sur la réalité... Le fisc se fait comptable et fait de la comptabilité matière à taxation" (2).
Si l'imposition de distribution directe demeure identique, on assiste, dans le cas de distribution indirecte, à un renversement de la charge de la preuve. Cette approche comptable des distributions remplace l'approche juridique mais, incapable à elle seule de cerner la masse totale des bénéfices distribués, elle est complétée par une approche fiscale.

b) - Les bénéfices fiscalement distribués

L'analyse précédente trouve sa limite dans la neutralité apparente de la comptabilité. Si celle-ci retrace tous les mouvements, les étiquettes peuvent être fausses (3). Pour restituer aux opérations leur véritable caractère, le législateur du 9 décembre 1948 a fait appel à une notion purement fiscale de la distribution qui ne se réfère ni à l'apparence juridique ni à l'apparence comptable. Sont considérées

---

(1) - Le mécanisme de cette comparaison bilancielle est prévu aux articles 40 et 47 ann.II du C.G.I.
(2) - X.D. "réflexions sur la réforme fiscale", D. 1949, Chr. p. 127.
(3) - J. ROCHE, RSLF, 1955, p. 331.

comme distribuées des sommes qui demeurent inscrites en comptabilité et qui, sous une qualification erronée, dissimule des transferts de bénéfice. Cette présomption frappe les sommes qui, ne traduisant aucun desinvestissement, sont à la disposition des associés. Le bilan ne prend plus le pas sur la réalité, c'est la réalité présumée qui prend le pas sur le bilan. "On doit reconnaître que le fisc ne se borne pas à définir la matière imposable, il la crée" (1).

Ainsi, pour obtenir le montant définitif de la masse des revenus distribués, il faut augmenter le résultat obtenu par le mécanisme de la comparaison bilancielle du total des sommes mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices. Dans l'un comme dans l'autre cas, la charge de la preuve incombe désormais au contribuable. "L'administration n'est plus demanderesse mais défenderesse." (2) sous réserve bien entendu du renversement de la charge de la preuve après consultation de la Commission départementale des Impôts. C'est dire que l'action de l'administration est grandement facilitée. Il appartient à la société d'une part et aux associés pris individuellement d'autre part d'établir la non-distribution, c'est-à-dire l'existence d'un fait négatif, pour éviter les redressements les concernant. Si ni l'un ni l'autre ne sont en mesure d'apporter cette preuve, il y a redressements concomitants. En définitive, la réforme fiscale de 1948 consacre, au plan fiscal, la vocation des associés au partage des bénéfices sociaux. La loi fiscale ne se fixe pas sur les manifestations de volonté de l'être moral et écarte la conception dualiste des rapports sociaux pour affirmer cette vocation.

Ce que l'on retient pour la détermination du domaine d'application des redressements concomitants c'est, par delà l'apparence juridique, le fait et ses conséquences dans les rapports sociaux. Il s'agit de savoir jusqu'où peut aller cette prise en considération des

---

(1) - Pierre COURTOIS "De la présomption de distribution de bénéfices" G.P. 59, p. 80.
(2) - P. COURTOIS, thèse précitée, p. 185.

rapports de fait c'est-à-dire de poser ses limites et déterminer où le droit "reprend ses droits". Ce n'est qu'alors que l'on pourra avoir une vision globale des redressements concomitants.

II - LES DEUX ASPECTS DES REDRESSEMENTS CONCOMITANTS

Si la théorie de la personnalité morale permet d'unifier les membres qui la composent, la distinction juridique qui s'ensuit ne doit pas faire oublier l'origine de la personnalité de la société. C'est de cette dualité entre le fait et le droit qu'émerge le régime des redressements concomitants.

D'un côté on note un effacement des distinctions juridiques dû à la prise en considération du soubassement humain de la société elle-même issue d'une volonté de lutte contre toute distribution indirecte qui se traduit par l'établissement d'un faisceau de présomptions. Mais, d'un autre côté, on retrouve l'affirmation des personnalités dès que l'on aborde les problèmes d'imposition des bénéficiaires et de procédure. Cette affirmation marque l'indépendance qui existe entre l'imposition de la société et l'imposition de ses membres.

Si les redressements effectués à l'encontre de la société sont facilités par l'établissement de ces présomptions, ceci ne vaut que pour la société. L'imposition du bénéficiaire, en dépit du fait que l'I.S. et l'I.R. ont vocation à s'appliquer aux même sommes, demeure indépendante, et c'est le respect de l'individualité de chaque patrimoine qui garantit cette indépendance. Au niveau de la procédure ce sont deux requérants qui défendent leurs intérêts propres. La personnalité morale garantit cette indépendance des actions fiscales.

On constate ainsi un certain équilibre entre la prise en considération des rapports de fait entre société et associés, qui favorise l'immixtion de l'administration dans la vie de l'entreprise et le respect des classifications juridiques, domaine de garantie du contribuable.

A - LA PREDOMINANCE DU FAIT

La théorie de la personnalité morale ne doit pas faire concevoir les rapports du groupe et de ses membres comme les rapports de deux sujets de droit entièrement distincts l'un de l'autre. L'unité de la personne morale "est une unité complexe et les personnes physiques qui la composent ne sont pas pour elle des tiers. Elle est une unité mais elle est aussi une collectivité et on en aura une idée insuffisante si on se borne à l'envisager au prémier point de vue" (1). Le droit de l'associé est "un droit sui generis... il s'agit non du droit d'une personne vis-à-vis d'une autre personne entièrement distincte mais du droit d'une personne vis-à-vis d'une personne collective dont elle est membre" (2).

La prise en considération du fait dans le fonctionnement de la société permet d'individualiser une catégorie d'associés caractérisée par la communauté d'intérêt les liant à la société et facilitant l'appropriation de bénéfices sociaux sous des formes déguisées. Cette notion de communauté d'intérêts permet de substituer à une séparation tranchée de la personne morale et de ses membres une imbrication des patrimoines. "La communauté d'intérêts semble faire perdre à l'entreprise sociale son individualité juridique. L'entreprise sociale apparaît comme un prolongement ou un substitut de l'entreprise personnelle de l'associé prépondérant" (3). Cette imbrication peut constituer le critère d'une présomption de fraude car les liens existants peuvent entraîner une évasion de l'impôt tant dans le domaine des taxes sur le chiffre d'affaires que de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur le revenu.

C'est la justification de l'intervention du législateur de 1948, intervention qui continue et installe de nouveaux modes d'appréhension de la masse imposable.

---

(1) - MICHOUD "La théorie de la personnalité morale et son application en droit fiscal" T2, p. 37.
(2) - MICHOUD, précité, p. 31.
(3) - D. KETCHEDJIAN, précité, p. 129.

Déjà le décret de 1948 donnait une liste non limitative de sommes considérées comme distribuées. L'article 111 du C.G.I. stipule que "sont notamment considérés comme revenus distribués..." D'un côté on a une liste non limitative de sommes considérées comme distribuées et de l'autre, avec l'article 112, on a une liste limitative de sommes non considérées comme distribuées. "Ne sont pas considérés comme revenus distribués..." Cette terminologie permet de ne pas limiter le champ de l'impôt et laisse une grande marge de manoeuvre à l'administration. Cette liberté d'action laissée à l'administration va encore augmenter avec l'apparition de notions qui, dans le même esprit, c'est-à-dire à partir d'une analyse de fait des rapports sociaux, vont être la source de nouvelles bases de redressements.Par référence à la notion de décision de gestion, l'administration tient compte de la subjectivité d'une écriture comptable, de la motivation de son inscription et en oppose les effets à son auteur qui n'a plus le loisir d'effectuer une quelconque correction. La notion d'acte de gestion, normal ou anormal, permet à l'administration de se prononcer sur l'intérêt et la bonne marche de l'entreprise et, sous couvert de cette appréciation, de réintégrer les sommes dont l'emploi ne semblerait pas coïncider avec cet intérêt. Enfin, depuis la loi de 1965 qui reprend et complète l'action de la jurisprudence, l'administration a la possibilité de réintégrer certaines sommes dès lors qu'elles augmentent dans une proportion supérieure à celle des bénéfices ou que leur montant excède celui des bénéfices, à moins que la société ne se justifie.
Cette énumération permet de constater que l'analyse des rapports de fait entre société et associé est facteur d'intrusion de l'administration dans la marche des entreprises, facteur d'insécurité pour le contribuable. Ce danger trouve ses limites dans l'affirmation des distinctions juridiques.

B - LE RESPECT DU DROIT

"La prise en considération des liens étroits existant entre la société et ses membres ne saurait déboucher sur une transparence

fiscale de la société. La réalité des liens sociaux trouve sa limite dans la personnalité morale de la société." (1)

Le contrôle exercé sur les mouvements à l'intérieur de l'entreprise et les présomptions qui en découlent n'ont pas pour effet d'anéantir la distinction des patrimoines et la notion fiscale de communauté d'intérêt est plus orientée vers une appréhension des situations de fait que vers une méconnaissance des situations juridiques. Si, sous la pression de nécessités pratiques, le législateur et la jurisprudence ont élargi le domaine d'action de l'administration, cette orientation ne comporte pas de coloration juridique originale et il demeure que la personnalité juridique de la société est une réalité distincte de la personnalité de ses membres et que l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu frappent des patrimoines distincts appartenant à des contribuables indépendants.

Non seulement la personnalité morale de la société est une réalité mais elle est une réalité nécessaire. M. LAURE (2), tout en soulignant la commodité de la notion de personnalité morale, semble regretter que le législateur ne s'en tienne pas là et transforme cette fiction juridique commode en réalité. "Les personnes morales sont traitées comme des individualités indépendantes des personnes physiques qui les composent et étrangères à ces personnes". Or, il ne s'agit pas d'un "artifice de présentation" résultat de "l'influence déformante du juridisme" mais d'un système de garantie pour l'associé, contribuable indépendant de la société, ceci se traduisant par une indépendance des actions fiscales à l'encontre de la société et des associés. Il s'agit en somme d'une réintroduction de la notion juridique de la distribution.

---

(1) - D. KETCHEDJIAN, précité, p. 178.
(2) - Maurice LAURE, Traité de politique fiscale, P.U.F., 1956, p. 332.

Les notions comptable et fiscale de distribution jouent vis-à-vis de la société et intéressent la première branche du redressement. En ce qui concerne la seconde branche, l'imposition à l'impôt sur le revenu, indispensable pour qu'il y ait redressements concomitants, on retrouve la distinction juridique établie par le législateur de 1872. C'est sur cette constatation que nous allons articuler notre plan.

Dans une première partie, nous étudierons le premier aspect des redressements concomitants, c'est-à-dire leur réalisation au niveau de la société. C'est essentiellement la recherche du domaine d'application de l'impôt sur les sociétés mais c'est aussi, dans le cas de dissimulations de recettes, celui de l'application des taxes sur le chiffre d'affaires, ce qui permet de ne pas exclure en totalité les sociétés de personnes de cette étude.

Dans la seconde partie, nous verrons l'influence du droit sur les redressements concomitants et en quoi consiste cette indépendance des actions fiscales.
Cette indépendance a son origine dans le respect des classifications juridiques. Dans un premier temps, lorsque l'administration tire les conséquences de la distribution au niveau des associés, l'indépendance des redressements demeure basée sur la distinction des impositions qui frappent des patrimoines distincts.
Mais arrivé au domaine de la procédure, les solutions applicables aux sociétés de capitaux et aux sociétés de personnes vont se rejoindre et il nous faudra distinguer entre les sociétés dotées de la personnalité morale et les sociétés non dotées de la personnalité morale.

Au terme de cette étude nous constaterons qu'en définitive il n'y a pas de concurrence entre le fait et le droit, entre la liberté d'action de l'administration et l'indépendance juridique des partenaires, mais plutôt complémentarité, les deux aspects des redressements concomitants étant nécessaires chacun dans leur domaine et finissant par s'équilibrer.

Nous envisagerons successivement :

- dans une première partie :
  le domaine d'application des redressements concomitants,

- dans une seconde partie :
  l'indépendance des redressements concomitants.

P R E M I E R E P A R T I E

DOMAINE D'APPLICATION

DES REDRESSEMENTS CONCOMITANTS

Depuis fort longtemps, le droit fiscal connaît une distinction très importante entre les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux. Apparue avec les impôts sur le revenu, cette distinction fiscale a été consacrée avec la création d'un impôt spécial sur les sociétés.

Si la loi du 26 juin 1872 instituant un impôt sur le revenu des valeurs mobilières n'opère aucune discrimination entre les différentes catégories de sociétés, une loi du 1er décembre 1875, renforcée par les lois de 1914 et 1917, fait apparaître la distinction des sociétés de personnes et des sociétés de capitaux. On a alors un impôt général sur le revenu et des impôts cédulaires sur les diverses catégories de revenus.

On constate que les sociétés dont les associés sont indéfiniment et solidairement responsables des dettes sociales sont exonérées de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières alors que celles dont les associés ont leur responsabilité limitée au montant de leur apport relèvent de l'impôt. "On s'est attaché à exempter de l'impôt les revenus de l'activité personnelle des associés et qui récompensent l'engagement indéfini de leur responsabilité." (1) La cédule des bénéfices industriels et commerciaux ne s'appliquait pas aux sociétés de personnes en tant que telles. L'imposition se faisait pour chaque associé considéré individuellement commerçant. Celui-ci réalise un bénéfice commercial soumis à la cédule correspondante mais ce bénéfice n'est pas un revenu de valeur mobilière.

"En matière de sociétés par actions, l'accent a toujours été mis sur la personnalité de la société. On a voulu une lourde imposition, la puissance des sociétés anonymes étant considérée par le législateur comme néfaste et inhumaine. On a insisté sur l'indépendance qui doit, de ce fait, exister entre les impositions de la société et celles des associés." (2).

---

(1) - *ALLIX et LECERCLE "L'impôt sur le revenu, Impôts cédulaires et impôt général, traité théorique et pratique". Paris, 1928, Tome I p. 283.*

(2) - *Jacques AUDINET "Personne morale et personnes physiques dans les sociétés de commerce" thèse Aix, 1950.*

De cette idée (1) est né le système de la double imposition. Le mécanisme est le suivant : un bénéfice réalisé par la société est d'abord soumis à un premier impôt dans le patrimoine de celle-ci et subira un deuxième impôt dans le patrimoine des associés lors de la distribution.

Avant 1948, la base de cette double imposition était la juxtaposition de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières qui frappe les produits sociaux distribués aux associés et de l'impôt cédulaire sur les B.I.C. qui atteint la société comme personne distincte qui fait le commerce.

La réforme de 1948 obéissant entre autres à une volonté de simplification de la réglementation fiscale ne laisse que deux impôts applicables aux revenus : l'impôt sur le revenu des personnes physiques qui englobe les matières imposables des anciennes cédules, les revenus fonciers et les revenus des valeurs mobilières et l'impôt sur les sociétés. Si cette simplification s'est en fait échelonnée dans le temps, il n'en demeure pas moins que cette réforme consacrait la distinction des sociétés de personnes et des sociétés de capitaux et assimilées.
L'impôt sur les sociétés est applicable de plein droit aux sociétés anonymes, aux commandites par actions, aux sociétés à responsabilité limitée, et aux commanditaires des sociétés en commandite simple. Les sociétés civiles en relèvent lorsqu'elles revêtent en fait la forme d'une société de capitaux ou si elles poursuivent une activité industrielle et commerciale.
Les associés en nom des sociétés en nom collectif, des sociétés en commandite simple et les associés de sociétés civiles de personnes sont, au contraire, personnellement soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, sauf si ces sociétés ont opté pour l'impôt sur les sociétés.

---

(1) - Cette idée mériterait d'être rectifiée au regard du nombre actuel de petites sociétés par actions.

Parmi les conséquences qu'entraîne cette distinction il en est une qui revêt, dans le cadre de notre étude, une importance toute particulière : dès lors que, dans les sociétés de personnes, l'imposition frappe directement les associés et que certains auteurs parlent même de transparence fiscale, il ne peut y avoir de redressements qui soient concomitants. Il n'y a redressements concomitants que si lesproduits encaissés par la société perdent leur individualité pour se fondre en une masse personnellement imposable avant que la distribution aux associés n'engendre la taxation à l'impôt sur le revenu. Il ne peut y avoir concomitance que si la vérification de l'administration donne lieu à redressement au niveau de la société et, du fait de la distribution, au niveau des associés, pris individuellement. C'est dans le cadre du principe de la double imposition que s'inscrivent les redressements concomitants.
Est-ce à dire qu'en aucun cas une vérification ne peut engendrer, dans les sociétés de personnes, un double redressement ? Le principe n'est pas absolu (1). Aussi rencontrerons-nous des cas dans lesquels la société de personne acquitte un impôt indépendamment des membres qui la composent, notamment lorsque la vérification intervient en matière de chiffre d'affaires où la société doit payer la T.V.A. correspondant aux recettes dissimulées.

L'étude du domaine d'application va permettre de répondre aux deux questions qui se posent en matière de redressements concomitants :
- Quelles sont les sommes susceptibles d'être concernées ?
- Quel est le sort de ces sommes ?
Une fois déterminées les situations donnant lieu à redressements concomitants, il faut préciser ce que deviennent les sommes dont la nature est remise en cause. Ces deux questions sont imbriquées l'une dans l'autre puisque c'est ce changement de qualification qui appelle le redressement. Ce changement de qualification est le fait de l'administration. Pour y arriver, le législateur et la jurisprudence lui ont donné les moyens d'appréhender le fait derrière le droit.

---

(1) - voir IIe Partie.

Nous scinderons cette étude en deux parties, distinguant selon le procédé utilisé par l'administration pour rendre à la matière imposable sa consistance réelle. La réintégration de bénéfices peut se faire à partir de redressements portant sur les recettes ; il s'agit alors de dégager des profits occultes à partir d'omissions de comptabilisation ou de rectifications comptables régularisant des manques à gagner. La réintégration se fait également à partir des dépenses et le redressement consiste à compresser les charges pour ne laisser déductibles que les sommes engagées dans l'intérêt de l'entreprise.

Cette première partie sera donc composée de deux sous-parties :

Première sous-partie : Les réintégrations de recettes
Deuxième sous-partie : Les réintégrations de dépenses injustifiées.

PREMIERE SOUS-PARTIE

LES REINTEGRATIONS DE RECETTES

Deux chapitres dans cette sous-partie :

- Le premier concerne les recettes d'exploitation.
  L'administration incorpore à la masse imposable des sommes, des profits qui ne figurent pas dans la comptabilité. Cette omission peut être volontaire ou involontaire. Le contribuable est de bonne foi lorsque son omission est involontaire ou lorsqu'il ignore que son omission est contraire à la loi fiscale. Il est de mauvaise foi si cette omission correspond à l'intention de soustraire des recettes à l'impôt.

- Dans le second chapitre, l'administration constate un manque à gagner qui ne correspond pas à ce que l'on appelle une gestion normale et qui obéit, là encore, à la volonté de réduire le bénéfice imposable de la société par minoration des profits.

Chapitre I : Redressements concernant des omissions de recettes

Chapitre II: Redressements concernant des abandons de recettes

CHAPITRE I

Redressements concernant des omissions de recettes

L'article 38 du C.G.I. définit le bénéfice imposable. Ce bénéfice est connu de l'administration par le biais d'une déclaration. Chaque année, les contribuables sont tenus de produire la déclaration détaillée de leurs revenus et bénéfices. A cette déclaration est attachée une présomption d'exactitude. Mais si l'administration s'en remet à la collaboration du contribuable, il s'agit d'une collaboration surveillée. L'inspecteur ne retient les données des déclarations que lorsque, après examen et, éventuellement, demandes d'éclaircissements,il ne découvre aucun motif d'en contester l'exactitude. Dans l'hypothèse contraire, cette collaboration surveillée se traduit par un droit d'information reconnu au fisc. Ce pouvoir d'information se décompose en un pouvoir de communication et en un pouvoir de vérification. Le pouvoir de communication correspond à une recherche d'informations alors que le pouvoir de vérification s'oriente vers une analyse de la matière imposable. Si la recherche de renseignements ne suffit pas, l'administration pousse plus avant son investigation et utilise son droit de vérification et, si besoin est, son droit de rectification car la présomption d'exactitude ne vaut que jusqu'à preuve contraire.

La rectification de la déclaration consiste à harmoniser matière imposable et matière à déclarer. Cela se traduit par des rehaussements d'impôts qui peuvent être accompagnés de sanctions. Les articles 1728 et suivants(1) fixent le nouveau régime des sanctions applicables en cas d'insuffisances, inexactitudes, omissions ou dissimulations commises dans les déclarations. La nature de ces sanctions est différente, quels que soient les impôts ou sommes en cause, selon que le redevable est, ou non, de bonne foi. Or la bonne foi est présumée. Il appartient donc à l'administration, lorsqu'elle estime que la bonne foi ne peut être admise, d'en faire la preuve par tous moyens.

---

(1) - Issus des articles 37 à 40 de la loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 J.O. 29 décembre 1963-11 827.

Lorsque la bonne foi n'est pas en cause, les droits supplémentaires mis à la charge de l'intéressé sont seulement majorés, selon la nature des impôts, d'une indemnité de retard ou d'un intérêt de retard. Dans le cas contraire, il y a majoration de 30, 50, 100 ou 200 % selon le montant des droits correspondant aux insuffisances, selon la nature des impôts redressés et selon la gravité de la faute du contribuable.

Parmi les cas de redressements résultant d'omissions de recettes, la bonne, comme la mauvaise foi se rencontrent. Nous ne nous attacherons pas ici à déterminer dans quels cas la bonne foi peut se présumer et la mauvaise foi se prouver. Nous resterons au niveau des effets : en quoi consiste le travail de l'administration et, parallèlement, de quels outils dispose le contribuable pour essayer de contrebalancer les conclusions des services fiscaux ?

SECTION I - LA RECONSTITUTION DU CHIFFRE D'AFFAIRES

Lorsque des recettes directement encaissées par des associés ou dirigeants sont découvertes, elles sont réintégrées dans le bénéfice imposable à l'Impôt sur les Sociétés puis imposées entre les mains des bénéficiaires. Pour que ce processus se réalise, il faut préciser de quelle activité ces rentrées occultes sont le fruit. Selon qu'il s'agit de l'activité personnelle d'un dirigeant ou d'une activité sociale, l'imposition sera ou non concomitante.

A qui s'adresse cette imposition ? Vise-t-elle simplement les dirigeants connus, statutaires, ou la réalité est-elle recherchée derrière l'apparence ? Ce travail de base effectué, il faut ensuite accomplir la tâche de reconstruction du bénéfice imposable. Il y a donc un travail de qualification et un travail d'évaluation.

SOUS-SECTION I - Qualification des faits et des personnes

A - LES ACTIVITES VISEES

Il s'agit incontestablement des activités sociales qui seules donnent lieu à des impositions concomitantes. Si cette question mérite néanmoins d'être posée, c'est pour mettre en lumière une pratique qui consiste à vouloir faire passer pour activités personnelles ce qui n'est en fait que l'activité de l'entreprise, l'intérêt étant d'éviter les redressements concomitants consécutifs à la découverte de recettes occultes en provenance de ladite activité. Pour redonner à l'activité sa véritable qualification, le juge apprécie au cas par cas et les circonstances éclairent son appréciation. Le nombre de parts détenues par le bénéficiaire n'est qu'un indice sans caractère déterminant ; c'est le signal d'alarme qui attire l'attention du juge :

> "Considérant que si le sieur B... gérant majoritaire détenteur de 2 280 parts sur 2 400 composant le capital social, prétend s'être livré, contrairement à l'article 15 des statuts, à la même activité que la société en traitant à titre personnel avec les clients et s'il est constant qu'il s'est, dans ces conditions, approprié les commissions versées par lesdits clients, lesquels ont pu d'ailleurs confondre le sieur B.. avec la société dont il est le gérant, il résulte de l'instruction que la société supportait les frais généraux de l'activité de commissionnaire et de courtier exercée par le sieur B... et lui servait même de rémunération proportionnée à l'ensemble des activités auxquelles il se livrait, y compris ses prétendues activités personnelles." (1)

Le requérant, une fois son activité occulte découverte, recourt à des moyens dilatoires et utilise le formalisme du droit fiscal pour tenter d'éluder l'impôt. En fait, comme le souligne le Commissaire du Gouvernement POUSSIERE : "Le changement de qualification serait fictif et réservé

---

(1) - C.E. 4 décembre 1961, req. n° 51.119
D.F. 1962, n° 15.

au fisc". Cette séparation fictive correspondant à un camouflage, l'argumentation vient a posteriori et les moyens employés se révèlent vite inefficaces (1).

Dans ces hypothèses, l'administration est le plus souvent aux prises avec des maîtres d'affaires qui utilisent leur position pour organiser, parallèlement à l'activité de la société, leur réseau personnel et occulte.

B - LES PERSONNES VISEES

Il est nécessaire de déterminer avec précision l'identité des dirigeants. A cet égard on est passé d'une définition juridique à une définition de fait.

1) - Les dirigeants de droit

Ce sont :

"Au sens de l'article 212 du C.G.I., dans les sociétés anonymes, le président du conseil d'administration, le directeur général et, le cas échéant, l'administrateur provisoirement délégué pour exercer les fonctions de président." (2).

D'autre part :

"La loi du 24 juillet 1966 relative au nouveau régime des sociétés commerciales prévoit que la gestion des sociétés anonymes peut être confiée à un directoire qui se substitue au conseil d'administration de type classique. Au regard des dispositions de l'article 212 précité, les membres de ce directoire doivent être considérés, dès lors qu'ils sont actionnaires, comme des dirigeants de droit."

Ce sont aussi : les associés en nom des sociétés de personnes ainsi que les membres des sociétés en participation ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, les gérants, majoritaires ou non, des sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes.

---

(1) - C.E. 24 janvier 1965, Rec. p. 129.
(2) - Déclaration du Ministre des Finances. J.O. 30 septembre 1967 - 3.329 déb. A.N.

2) - Les dirigeants de fait

Ce n'est pas seulement dans l'organisation juridique de la société mais dans l'influence concrète et dans ses manifestations qu'il faut rechercher la position dirigeante des associés. Le critère essentiel qui permet de reconnaître la qualité de dirigeant de fait est l'exercice du pouvoir. Mais encore faut-il savoir ce que l'on entend par exercice du pouvoir. La loi du 12 juillet 1965 complète les critères structurels par des critères financiers : "Est assimilé au dirigeant de droit toute personne occupant un emploi salarié dans l'entreprise et dont la rémunération excède la plus faible des rémunérations allouées aux dirigeants de cette société."

Le Ministre de l'Economie et des Finances précise (1) : "Les actionnaires d'une société anonyme sont considérés comme des dirigeants de fait lorsqu'ils remplissent des fonctions analogues à celles des dirigeants de droit ou exercent un contrôle effectif et constant sur la direction de l'entreprise. A cet égard, l'administration pourrait retenir comme critère, notamment la détention d'une proportion importante des actions, la détention de la signature sociale et de pouvoirs spéciaux, et des rémunérations égales à celles des dirigeants de droit, l'exercice de fonctions plus importantes que celles qui correspondent normalement à l'emploi, etc. Toutefois, s'agissant d'une question de fait, celle-ci ne peut être résolue qu'après examen des cas particuliers sous le contrôle du juge de l'impôt". (2)

Suivant la jurisprudence du Conseil d'Etat, les règles d'impositions s'appliquent non seulement aux dirigeants statutaires, mais aussi à tout associé qui exerce en fait la fonction de dirigeant. De façon générale, le Conseil d'Etat s'attache de façon précise à tracer les limites entre les pouvoirs réels des associés et ceux des véritables dirigeants de fait. Il est rare qu'il se contente de formules générales et vagues

---

(1) - Déclaration du 30 septembre 1967 précité
(2) - Cette déclaration a été reprise par une instruction administrative du 1er février 1967, D.F. 1971, IIe partie, I.D. 3 509.

telles que "la participation aux affaires de la société" et "l'influence des associés non gérants statutaires sur la marche de celle-ci" (1)
Le Conseil recherche l'influence réelle au travers de ses manifestations (2). Ces manifestations doivent être précises et variées. La jurisprudence ne s'arrête pas à de simples présomptions. Par exemple elle refuse la qualité de gérant de fait dès lors que celle-ci ne pourrait être fondée que sur des relations de parenté avec les dirigeants de droit (3). De même, le montant de la rémunération et le nombre de parts, s'ils sont des indices, ne sont pas déterminants si les fonctions de l'intéressé ne s'apparente pas à celles d'un dirigeant de droit (4).
Le 15 novembre 1963, le Conseil d'Etat a rendu un arrêt qui semble réunir à lui seul toutes les conditions pour qu'un associé soit traité comme un dirigeant de droit.

> "Considérant qu'il résulte de l'instruction que la dame B... qui était nue-propriétaire de l'usine dans laquelle la société exerçait son activité, avait, d'après l'article XIV des statuts, un pouvoir de "contrôle permanent" sur le gérant statutaire ;
> qu'elle disposait d'une procuration générale l'autorisant, en l'absence du gérant, à "recevoir valablement toute correspondance, à signer en son lieu et place toutes déclarations fiscales, à procéder également à toutes formalités relatives aux engagements d'exportations, à signer la correspondance courante" ;
> qu'elle disposait également d'une procuration bancaire lui permettant de faire fonctionner le compte de la société "comme le gérant pouvait le faire lui-même" ;
> qu'elle participait à la direction du service des ventes ;
> qu'elle percevait la même rémunération que le gérant statutaire... ;
> qu'en égard à l'ensemble des circonstances de l'espèce, son activité n'a été ni celle d'un simple associé exerçant son droit de contrôle reconnu par la loi, ni celle d'une employée mais, en fait, celle d'un véritable gérant associé à la direction de l'entreprise.(5)"

---

(1) - C.E. 6 janvier 1965, req. n° 58 264
D.F. 1965 n° 5 comm. 147
(2) - "La jurisprudence prend en considération les indices révélateurs du pouvoir. Multiples et divers, ils constituent autant de présomptions de fait dont aucune à vrai dire, n'est à elle seule nécessaire et suffisante pour caractériser la gérance de fait ; une personne n'est, en général, déclarée gérante de fait que si deux ou plusieurs indices se trouvent réunis et se corroborent les uns les autres"
Gérard ZAQUIN "La gérance de fait de la S.A.R.L. en droit fiscal"
D.S. 1976 n 1 chronique.
(3) - C.E. 5 mai 1967 req. n° 69 219 Dupont p. 372
(4) - C.E. 11 janvier 1966 req. n° 68 330 Dupont 1967 p. 200.
(5) - C.E. 15 novembre 1963 req. n° 57 694 - D.F. 1964 n° 3, comm. 39.

SOUS-SECTION II - L'évaluation du bénéfice imposable

Les exploitants individuels qui exercent une activité industrielle, commerciale ou artisanale, soumis à l'I.R. au titre des B.I.C. et imposés au réel, les sociétés de personnes qui remplissent les mêmes conditions et les sociétés de capitaux, sont astreints à un certain nombre d'obligations, assorties de sanctions, en vue d'assurer l'établissement et le contrôle de l'impôt. Au terme de l'article 53 du C.G.I. les contribuables soumis au régime de l'imposition d'après le bénéfice réel doivent souscrire chaque année une déclaration (1) du montant de leur bénéfice imposable - ou de leur déficit - de l'année ou de l'exercice précédent. C'est à la personne morale par l'intermédiaire de son ou de ses représentants légaux qu'il appartient de souscrire cette déclaration. Cette déclaration découle des documents comptables de la société.

La vérification de la déclaration proprement dite, effectuée depuis les locaux des services fiscaux, peut ne pas suffire pour apprécier l'exactitude des résultats. Une vérification sur place des documents comptables vient alors compléter cette première approche (2).

La procédure de vérification varie suivant que le vérificateur considère que le résultat déclaré bénéficie d'une présomption d'exactitude pratique ou qu'il le juge, en revanche, trop faible. Au premier cas correspondra un mode léger d'intervention tendant à confronter les déclarations souscrites avec les mentions comptables, mais sans contrôler l'exactitude de ces dernières, ou encore à s'assurer que postes et comptes sont réguliers. Inversement, lorsque, soit avant, soit au cours de l'intervention, le vérificateur suppose que le bénéfice déclaré n'est pas le bénéfice réel, son mode d'intervention sera plus approfondi, ayant pour effet de mettre à l'épreuve la valeur probante de la comptabilité par une série de contrôles, de recoupements, de tests pratiqués au sein de l'entreprise.

---

(1) - *Une instruction du 12 février 1976 de la direction générale des impôts a eu pour objet de porter à la connaissance du service les modifications apportées aux imprimés mis à la disposition des entreprises industrielles et commerciales placées sous le régime du bénéfice réel ou sous le régime simplifié d'imposition. B.O.D.G.I. 4-Q-2-76.*

(2) - *Le pouvoir de vérifier la comptabilité des entreprises est conféré à l'administration par l'article 178, par les articles 52 et 55 pour les BIC, 69 quater pour les bénéfices agricoles et 221 pour les sociétés.*

Si le contrôle ne nécessite aucun rehaussement, le contribuable en est avisé et l'opération de contrôle est achevée. Mais si la vérification permet de relever des faits ayant pour objet de réduire indûment le bénéfice déclaré, il sera procédé à une vérification de la déclaration. Cette rectification s'effectue selon deux procédures différentes, selon la "qualité" de la comptabilité (1). Celle-ci doit être probante, ce qui signifie qu'elle doit remplir deux conditions : être régulière et être sincère. Si une de ces qualités manque la rectification se fera selon une procédure d'office. Est régulière une comptabilité qui remplit les obligations relatives à la tenue et à la remise des documents comptables (2). Il faut souligner ici que le fait qu'une comptabilité soit régulière en la forme n'exclut pas l'intervention de l'administration qui peut toujours apporter des redressements aux résultats.

> "Considérant que, même lorsque les écritures comptables sont régulières en la forme, aucune disposition d'ordre législatif ou réglementaire ne fait obstacle à ce que le vérificateur procède à des rehaussements des bénéfices déclarés" (3).

Deux hypothèses sont alors possibles :

- les faits ou les constatations en cause peuvent être des lacunes mineures, des omissions accidentelles, des erreurs, des divergences d'interprétation ; la rectification se fait selon une procédure dite contradictoire, ce qui signifie que, dans un premier temps, le contribuable sera avisé des bases du redressement, ce qui lui permet de présenter ses propres observations, et, dans un second temps, si le désaccord persiste, le litige pourra être soumis à l'avis de la Commission départementale des impôts.

---

(1) - Article 58 du C.G.I.

(2) - En ce qui concerne les comptabilités tenues sur ordinateur : "L'organisation du système de traitement doit garantir toutes les possibilités d'un contrôle éventuel... Il doit être possible à tout moment de reconstituer les éléments des comptes, états et renseignements soumis à la vérification ou, à partir de ces comptes, états et renseignements, de retrouver les données entrées... Les procédures de traitement automatisé de comptabilité doivent être organisées de manière à permettre de contrôler si les exigences de sécurité et de fiabilité requises en la matière ont bien été respectées" - Commission informatique du Conseil national de la Comptabilité. D.F. 76, n 25, comm. 876.

(3) - C.E. 21 juillet 1972 req. n° 72 008
D.F. 1972 n° 39 comm. 1410.

- Les constatations peuvent concerner des insuffisances beaucoup plus graves de nature à entraîner le rejet de la comptabilité, car, tout en étant régulière, la comptabilité peut ne pas être sincère. Les redressements se font suivant la procédure de la rectification d'office. La base d'imposition est fixée de façon unilatérale par l'administration, sans notification préalable au contribuable et sans prendre l'avis de la Commission départementale. Le contribuable est seulement admis à présenter ses observations après la mise en recouvrement du rôle devant la juridiction contentieuse.

La différence de procédure est d'importance et nécessite de définir ce que l'on entend par comptabilité probante avant de voir en quoi consiste le travail de reconstitution.

I - NOTION DE COMPTABILITE PROBANTE

L'exactitude des résultats déclarés ne pouvant être vérifiée qu'à l'aide des documents comptables, ceux-ci doivent remplir des conditions de régularité et de sincérité.

A - LA REGULARITE DE LA COMPTABILITE

Parmi les conditions que doit remplir une comptabilité pour être régulière, certaines viennent du droit commercial alors que d'autres sont comptables et fiscales.

1) - Les conditions issues du droit commercial

Ces conditions trouvent leur application dans le domaine fiscal même si leur utilisation est parfois nuancée.

En vertu des dispositions de l'article 54 alinéa 1 du C.G.I. : "Les contribuables visés à l'article 53 sont tenus de fournir, en même temps que la déclaration dont la production est prévue audit article, sur des imprimés établis par l'administration, un tableau des résultats de l'exercice comportant un résumé des comptes d'exploitation et de pertes

et profits, et l'indication détaillée des rectifications extracomptables à opérer en vue d'obtenir le résultat fiscal, le bilan et un relevé des amortissements et des provisions présentées conformément à des modèles qui sont fixés par décret".
Le droit fiscal ne prescrit aucune règle particulière quant à la tenue et à la présentation de la comptabilité qui peuvent être organisées selon les habitudes de chacun dès l'instant que le but de justification des résultats est atteint.
Le droit commercial, au moyen des articles 8 à 11 du Code de Commerce, impose néanmoins certaines obligations. Obligation de tenir un livre-journal enregistrant jour par jour les opérations de l'entreprise ou récapitulant, au moins mensuellement, les tableaux de ces opérations. Obligation de faire un inventaire tous les ans. Le livre-journal et l'inventaire sont tenus chronologiquement, sans blanc ni altération d'aucune sorte et doivent être conservés pendant dix ans, de même que toute la correspondance commerciale. Ces dispositions, bien qu'issues du droit commercial, ont automatiquement une incidence dans le domaine fiscal (1).

Les prescriptions du Code du Commerce ont-elles la même rigueur d'application en Droit fiscal qu'en Droit commercial ? Ou bien, le droit fiscal, conscient de son autonomie, tient-il compte de circonstances permettant de combler la carence initiale ?

Un arrêt du 7 novembre 1975 va dans le sens de l'autonomie en refusant le caractère impératif aux dispositions du Code du Commerce, et rétablit ainsi un certain équilibre au profit du contribuable. De la même façon qu'une comptabilité régulière en la forme peut être rejetée comme non probante parce que non sincère (2), une comptabilité irrégulière peut être jugée probante si un certain nombre de considérations annexes justifient néanmoins le résultat. En l'espèce, le livre d'inventaire manquait et le livre-journal ne procédait que par enregistrement mensuel. Toutefois, il existait des livres journaux auxiliaires, bien tenus, retraçant de façon satisfaisante les opérations de l'entreprise.

---

(1) - article 1743 alinéa 1 du C.G.I.
(2) - infra p. 38.

"Considérant, dans ces conditions, que la seule circonstance que ces livres auxiliaires ont été insuffisamment centralisés n'est pas de nature, au regard des obligations résultant du C.G.I., qui ne subordonnent à aucun formalisme particulier l'administration par le contribuable de la preuve qui lui incombe, à enlever toute valeur probante aux documents présentés ;
qu'il en est de même de l'absence du livre d'inventaire prévu à l'article 9 du Code du Commerce alors qu'il est constant que les inventaires ont été régulièrement établis et n'ont pas fait l'objet de critiques sérieuses. (1)

Il est important de noter que l'arrêt souligne la distinction existant entre les obligations du droit commercial et celles du droit fiscal. Le réalisme du droit fiscal s'oppose à une obligation sans nuance des dispositions des articles 8 à 11 du Code du Commerce.

2) - Les conditions comptables et fiscales

L'amélioration des techniques de gestion et l'encadrement des entreprises tendent à faire disparaître les comptabilités irrégulières pour une question de pure forme. Inversement, les procédés de fraude jouant sur les achats, les ventes, la facturation,se sont développés en parallèle à l'extension de la T.V.A.
L'alinéa 2 de l'article 54 du C.G.I. stipule que : "le déclarant est tenu de présenter à toute réquisition de l'administration tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans sa déclaration."

Pour être régulière,la comptabilité doit remplir certaines obligations quant à la comptabilisation des achats et des ventes et quant à la facturation.

a) La comptabilisation des achats et des ventes

. les achats

Les achats doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel la dette de l'acheteur a pris naissance Ils doivent être

---

(1) - C.E. 7 novembre 1975 req. n° 90 786
D.F. 1976 n° 11 comm. 420.

comptabilisés dès réception des factures pour leur coût réel (1). Pour être probants, les livres d'achats doivent être appuyés de factures. Lorsque ce mode de preuve s'avère impossible, des aménagements sont possibles mais exigent toujours un volet de justifications qui sont appréciés au cas par cas (2).

. Les ventes

Les ventes s'entendent aussi bien des montants des prestations de services que des ventes proprement dites de marchandises. Les ventes à retenir sont les ventes réalisées ; peu importe que le prix de vente soit perçu au cours de l'exercice pourvu que la créance soit certaine. La vente donne normalement lieu à l'établissement d'une facture. Dans le cas où cet établissement n'est pas obligatoire, l'administration, en cela moins sévère que le Conseil d'Etat, n'écarte pas la comptabilité au motif que les ventes au comptant ne sont pas détaillées, dès l'instant que les justifications sont jugées satisfaisantes et si la comptabilité, par ailleurs bien tenue, fait apparaître des résultats en rapport avec l'importance et la productivité apparente de l'entreprise (3).

b) La facturation

Lorsque l'établissement d'une facture est obligatoire, celle-ci doit être réclamée par l'acheteur et le vendeur est tenu de la délivrer. Partie d'un objectif économique, cette obligation a désormais une portée fiscale : freiner sinon empêcher la fraude axée sur la vente sans facture. C'est pourquoi cette obligation est assortie de sanctions (4).

Si la condition de régularité est nécessaire, elle n'est pas suffisante et doit être complétée par la sincérité.

---

(1) - Le coût réel comprend le prix d'achat majoré des frais accessoires : transport...
(2) - R.M. J.O. 24 mai 1938 - Débats de la Chambre p. 1138 n° 8071.
(3) - R.M. J.O. 4 août 1923 - Débats de la Chambre n° 13012
(4) - Ordonnance du 30 juin 1945
- Article 49 de la loi n° 52 041 du 14 avril 1952.

B - LA SINCERITE DE LA COMPTABILITE

La régularité ne peut suffire à justifier les résultats déclarés. Une comptabilité peut être à la fois régulière en la forme et manquer de sincérité si elle ne retrace pas les résultats de toutes les opérations effectuées par le contribuable. Aussi, bien qu'une présomption d'exactitude soit attachée à la comptabilité, l'administration ne peut être liée par un document qui, s'il a les apparences de la régularité, ne remplit pas les conditions de sincérité et perd par là même tout caractère probant. Pour le Commissaire du Gouvernement LAURENT, admettre cette donnée ne consiste cependant pas à poser le principe que la production d'une comptabilité ne constitue pas une preuve du montant exact des résultats. "C'est bien une preuve, c'est même la preuve normalement attendue. Mais la valeur de cet élément de preuve peut être discutée et mise en échec, le cas échéant, au moyen d'un ensemble de présomptions graves et concordantes tirées du dossier, qui conduisent l'administration à ne pas s'arrêter à une comptabilité dont les apparences de régularité et la correction intrinsèque dissimulent mal cependant l'existence d'opérationsdont les résultats, bien que non portés en compte, doivent subir l'impôt." (1)
Cette distinction entre régularité et sincérité est affirmée par la jurisprudence :

> "Considérant qu'en admettant même que la comptabilité de cette société ait, pendant les années litigieuses, comporté tous les documents dont la tenue et la présentation sont exigées par les textes législatifs et réglementaires et que ladite comptabilité ait été régulière en la forme, cette circonstance n'est pas, à elle seule, de nature à établir que cette comptabilité était sincère et complète, alors qu'elle a pu ne pas avoir enregistré tous les éléments de l'activité de la société" (2).

Le problème est qu'il n'existe pas de définition de comptabilité propre à justifier le résultat déclaré. Les arrêts de rejet de comptabilité du Conseil d'Etat ne manquent pourtant pas, mais sont issus d'appréciation

---

(1) - Conclusions sous C.E. 27 octobre 1952 req. n° 12 642 Rec. p. 473
(2) - C.E. 7 novembre 1970 req. n° 76 821
D.F. 1971 n° 48 comm. 1 584.

de fait. Il n'est pas de notre propos, ici, d'énumérer tous les cas où la sincérité a fait défaut. Il suffit de citer, par exemple, un arrêt (1) qui nous semble peut être plus représentatif que d'autres :

> "Considérant que la comptabilité de la société comportait des lacunes et des irrégularités graves ;
> qu'en particulier les inventaires des valeurs actives ou passives étaient incomplets, certaines opérations de ventes, d'achats ou d'encaissements n'avaient pas été comptabilisées, le livre de caisse présentait un certain nombre d'inexactitudes ainsi que des surcharges et laissait parfois apparaître un solde créditeur ;
> qu'il suit de là que, la comptabilité n'étant ni régulière en la forme, ni propre à justifier les résultats déclarés, l'administration était fondée à rectifier d'office le bénéfice déclaré".

La distinction entre régularité et sincérité, si elle se justifie, comporte néanmoins des risques importants pour la sécurité du contribuable car comment affirmer qu'une comptabilité a bien enregistré tous les éléments de l'activité d'une entreprise ? La tentation est forte pour l'administration de supposer l'existence de recettes occultes se traduisant par une insuffisance du poste "ventes", alors qu'il est des cas, notamment pour les petits contribuables, où la sincérité peut laisser passer quelques opérations. Ceci est particulièrement vrai pour les petits commerçants qui doivent inscrire toutes leurs opérations, même en période de grande activité (2). Aussi, l'emploi de cette distinction se doit d'être nuancé sous peine d'offrir à l'administration une possibilité quasi-permanente de rectifier d'office et de jouer, par là même, sur le renversement de la charge de la preuve. Enfin, n'est-ce pas bloquer une partie de l'activité de l'administration sur des rectifications qui, non seulement agacent les contribuables, mais qui ne débouchent que sur de piètres résultats ? Il s'agit peut-être d'une solution de facilité, le contribuable de bonne foi, mais maladroit ou non averti, étant plus facilement repérable que celui qui saura s'entourer des précautions necessaires pour camoufler sa mauvaise foi.

---

(1) - C.E. 4 février 1972, req. n° 79 721 DUPONT p. 140.
(2) - C.E. 22 mars 1972 req. n° 81 823
D.F. 1973, n° 7 comm. 258.

En conclusion on peut dire que d'un point de vue théorique, une comptabilité susceptible de satisfaire l'administration serait une comptabilité ne présentant pas de lacunes, bénéficiant d'une présomption de sincérité et qui serait appuyée des pièces justificatives indispensables pour en opérer le contrôle (1). Sans oublier qu'aucun de ces éléments ne répond à des critères stricts. Facteur d'incertitude, cet état, s'il permet au contribuable de discuter de ses documents comptables dans un cadre souple, comporte en lui un germe d'abus.

II - LA RECTIFICATION

Selon l'article 58 du C.G.I. : "Lorsque le contribuable a produit, à la requête de l'administration, une comptabilité régulière en la forme et propre à justifier le résultat déclaré, ce résultat ne peut être rectifié que dans les conditions prévues aux articles 1649 quinquiès A et 1649 septiès à 1649 septiès B."

Sans qu'il y ait rejet de comptabilité justifiant une rectification d'office, l'administration est en droit de considérer que la comptabilité n'apporte pas la preuve mise à la charge du contribuable et que les taux de bénéfices qualifiés de comptables ne rendent pas compte des taux de bénéfices réels. S'il y a un écart entre le taux de bénéfice brut accusé par la comptabilité et le taux de marque pratiqué par l'entreprise, le taux de marque étant défini par la comparaison entre les achats et les ventes, la rectification des taux de bénéfices bruts, tel qu'il ressort de la comptabilité, n'entraîne pas le rejet global de cette dernière (2). Il est juste refusé toute valeur probante au poste "ventes". De plus, l'administration ne peut légalement écarter une comptabilité dès lors que cette comptabilité est régulière en la forme et que les erreurs qu'elle peut éventuellement contenir ne présentent pas de réelle gravité et peuvent être aisément rectifiées (3).

---

(1) - JCl. fiscal, fasc. 1487.
(2) - C.E. 28 mai 1971, req. n° 75.698
D.F. 1972, n° 13 comm. 467.
(3) - C.E. 15 octobre 1965, req. n° 55 359.
D.F. 1965, n° 50 Doctrine.

Il faut distinguer entre les erreurs comptables, qui ne peuvent faire rejeter l'emploi de la procédure contradictoire et les manoeuvres (1) qui motivent l'utilisation de la rectification d'office (2).

A - DOMAINE DE LA RECTIFICATION D'OFFICE

Les termes de rectification, taxation et évaluation d'office s'emploient souvent de façon indifférente. Il semble pourtant que chaque terme comporte sa propre signification et une application bien différenciée, l'évaluation correspondant à une opposition à contrôle, la taxation à un défaut de déclaration, et la rectification d'office étant réservée à la procédure qui fait suite à un rejet de comptabilité. C'est, en tout cas, la signification que nous attribuerons à ces termes.

Cette procédure a toujours pu s'appliquer aux redressements intéressant les impôts directs. Son élargissement aux taxes sur le chiffre d'affaires est plus récent. La loi du 27 décembre 1963 a institué dans son article 24 une procédure de redressement unifié pour les impôts directs et les T.C.A. Il s'agit d'une procédure contradictoire applicable dans toutes les hypothèses de désaccord sauf en cas de "taxation, rectification ou évaluation d'office de bases d'imposition." Pourtant, la jurisprudence, avec l'arrêt "Société Hôtel Columbia" (3) avait refusé l'extension de cette procédure d'office aux T.C.A. qui résulte a contrario de l'examen de l'article 24 de la loi. Désormais : "L'administration n'est pas tenue de suivre la procédure contradictoire ni de saisir la Commission départementale en cas de rectification ou d'évaluation d'office du chiffre d'affaires imposable pour défaut de comptabilité régulière et probante"(4)

---

(1) - C.E. 16 octobre 1964 req. n° 58 869 Rec. p. 473.
(2) - La circonstance que l'administration ait engagé la procédure contradictoire de redressement ne la prive pas de la possibilité de recourir ultérieurement à la procédure de rectification d'office si la comptabilité de la société s'avère dépourvue de valeur probante.
C.E. 13 novembre 1972, req. n° 83 139
R.J.F. 1976 n° 1-26.
(3) - C.E. 1er mars 1972, req. n° 79 974
D.F. 1972, n° 31 comm. 1256
(4) - Commentaire administratif, D.F. 1973, n° II, comm. 4 235.

B - LES TECHNIQUES DE RECONSTITUTION

L'évaluation du bénéfice brut doit se faire, dans un premier temps, à partir du bénéfice comptable ; mais, lorsque certains éléments, ou l'ensemble de la comptabilité sont inutilisables, en raison de la nature et de l'importance des irrégularités relevées, la méthode extra comptable vient compléter ou remplacer les éléments fournis par le contribuable.

> "Considérant que, dans le cas où la comptabilité d'un redevable a été à bon droit écartée comme non probante, il appartient à l'administration de procéder à l'évaluation du chiffre d'affaires d'après les éléments dont elle dispose." (1)

> "L'administration est en droit de rectifier les déclarations du B.I.C. en se fondant sur tous les éléments d'où peuvent être tirés des présomptions précises et concordantes." (2)

Le but de l'administration est de chiffrer le montant des irrégularités ou dissimulations, de faire apparaître le bénéfice imposable tel qu'il aurait dû figurer dans la déclaration. Les moyens à employer ne ressortent d'aucun texte et il n'existe pas de déroulement type de cette reconstitution. Tout au plus peut-on citer deux types de moyens couramment utilisés : la reconstitution du bénéfice brut par des moyens internes à l'entreprise et la reconstitution du bénéfice net à l'aide de moyens externes, c'est-à-dire en partant du patrimoine du chef d'entreprise ou des associés ou en utilisant la méthode du recoupement.

1° - Les moyens internes à l'entreprise

L'administration puise dans tous les documents qu'elle trouve, qu'ils lui soient fournis par la société ou qu'elle les découvre au cours de ses investigations. Ces documents découverts sont des comptabilités occultes très précieuses qui offrent de grosses

---

(1) - C.E. 18 décembre 1970 req. n° 72 163 Rec. p. 781
(2) - C.E. 27 octobre 1952 req. n° 12 642 précité.

garanties de sincérité et d'exactitude. Les bases de référence sont le montant des achats, les prix de vente, les chiffres d'affaires précédents, la main d'oeuvre.

La reconstitution peut être opérée à partir des achats ou des prix de revient. On applique au montant des achats le taux de bénéfice brut lequel est dégagé à l'aide d'une comparaison des prix d'achat et de vente pratiqués pour les diverses marchandises. A partir du chiffre d'affaires ainsi reconstitué, le bénéfice net est déterminé en soustrayant les charges et les frais généraux exposés par l'entreprise. Cette recherche du coefficient de bénéfice brut n'a de valeur que si on respecte les données spécifiques à chaque entreprise et à l'intérieur de l'entreprise à chaque branche d'activité. Cette recherche ne peut être effectuée "in abstracto". Elle nécessite un travail matériel de contrôle des stocks, des entrées et sorties de marchandises.

Pour donner une idée plus pratique des problèmes attenant à la reconstitution, il nous a semblé profitable de citer deux exemples. Le nombre de procédés d'évaluation étant fort divers, ce choix ne peut être qu'arbitraire.

La première affaire a été jugée le 20 mars 1974 (1). Il s'agissait d'une société de commercialisation de constructions. Le Commissaire du Gouvernement SCHMELTZ retrace les étapes de la reconstitution qui s'est faite à partir de trois caisses occultes. Une première caisse, tenue par une employée, constatait des opérations occultes. La même employée manipulait des fonds qui faisaient l'objet d'une nouvelle caisse non écriturée et il existait une troisième caisse occulte, non écriturée, dont les fonds, aussitôt distribués, comme ceux de la précédente, n'étaient pas confiés à cette employée. Les experts n'ont pu reconstituer dans sa totalité que la première caisse, la plus importante semble-t-il, les deux autres ne faisant l'objet d'aucune écriture et la troisième n'étant pas confiée à l'employée.

---

(1) - C.E. 20 mars 1974 req. n° 82 807
D.F. 1974 n° 46 comm. 1409.

D'autre part, ces mêmes experts ont écrit à tous les acquéreurs d'appartements en leur demandant de signaler, le cas échéant, le montant des sommes versées en sus du prix stipulé par le contrat. Tous n'ont pas répondu, mais certains ont établi qu'ils avaient versé des soultes alors que leur nom ne figurait pas sur les livres de la première caisse. Les experts ont alors appliqué un coefficient de 4,3 % en soulignant que le montant global des dissimulations décelées ne pouvait constituer qu'un minimum. Pour réduire la marge d'erreur, le vérificateur a évalué le montant "réel" des recettes dissimulées en appliquant le taux de 10 % au montant des ventes d'appartements.

> "Considérant que le Conseil d'Etat statuant en contentieux a jugé qu'en fixant à 10 % le taux moyen de dissimulation de recettes occultes, et en estimant que celles-ci avaient été intégralement appréhendées par la société requérante, l'administration n'avait pas fait une appréciation erronée du montant des recettes litigieuses et de leur affectation".

Certes, les méthodes extra-comptables n'autorisent en aucune façon à prétendre conférer aux résultats qu'elles donnent un caractère de précision absolue (1). L'aspect sanction de la rectification d'office peut permettre de justifier cette approche plus ou moins heureuse du véritable chiffre d'affaires. En fait il n'y aura sanction que si cette approche se traduit par un dépassement.

Dans l'affaire du 20 mars 1974, il ne semble pas, au vu des manoeuvres déployées par la société, que l'administration risque de dépasser le chiffre réel. Mais il est d'autres cas où l'administration peut profiter de cet aspect "sanction" en jouant sur le renversement de la charge de la preuve.

> "Considérant que, pour reconstituer le chiffre d'affaires imposable, l'administration a appliqué le coefficient multiplicateur 8 au montant brut des salaires des ouvriers affectés à la fabrication, à l'exclusion des employés et manutentionnaires ;
> que le contribuable n'apporte pas la preuve de l'exagération des bases d'imposition ainsi déterminées." (2)

---

(1) - Le C.E. souligne même "les incertitudes et l'imprécision qui affectent la reconstitution d'un taux de bénéfice". L'emploi même de ces termes est un gage de garantie pour le contribuable.
C.E. 10 mars 1976, req. n° 79 933
D.F. 1976 n° 20, comm. 707.

(2) - C.E. 27 février 1970, req. n° 77 227 - D.F. 1970 n° 24 comm. 685.

On distingue trois éléments dans cette reconstitution : le montant des salaires, le coefficient, le résultat. Le chiffre des salaires est une donnée indiscutable ainsi que le résultat, effet d'une multiplication. Reste le coefficient. Le Commissaire du Gouvernement SCHMELTZ fait remarquer que ce coefficient n'est pas anormal puisque c'est celui qui se dégageait pendant la période antérieure à la vérification. Mais affirmer que ce qui était valable hier l'est encore aujourd'hui, revient à refuser la possibilité de toute modification, de toute variation économique capable d'influer sur la marche de l'entreprise. D'autre part, le Conseil d'Etat a précisé :

> "Que si l'administration est en droit de faire état d'éléments d'appréciation tirés d'un contrôle portant sur une période antérieure, même prescrite, elle doit justifier la taxation par des constatations propres à la période vérifiée."

Le Conseil d'Etat souligne l'indépendance des arguments propres à chaque période.

Enfin, la reconstitution plus ou moins exacte du bénéfice doit tenir compte de certains facteurs de réduction de la marge brute moyenne : pertes, vols, dépréciations, mais aussi soldes de début ou de fin de saisons, rabais divers. En principe, l'administration tient compte des conditions particulières d'exploitation et de l'importance de ces variations dont le pourcentage est à appliquer à la valeur du bénéfice reconstitué. Les coefficients ne sont pas recherchés uniquement en comparant ventes et achats ; des correctifs sont apportés.

> "Considérant que le coefficient retenu est égal au rapport entre, d'une part le montant des ventes au détail résultant desdits documents, majoré de la taxe locale et affecté d'un abattement pour tenir compte des ristournes et cadeaux consentis à la clientèle et, d'autre part, le montant des prix payés aux fournisseurs et diminués des rabais consentis par ces derniers." (1)

---

(1) - C.E. 4 octobre 1972 req. n° 81 399
D.F. 1973 n° 28 comm. 1045.

Se produit alors un marchandage entre administration et contribuable : quel taux appliquer ? La démarque pour pertes et vols doit-elle être de 1,50 % ou de 1 % des achats ? 1,50 % est le chiffre admis pour les grandes surfaces ; si le requérant commerçant revendique ce chiffre, il lui appartient de le prouver. 2 % ou 3 % de remises ? L'appréciation se fait en fonction des méthodes de vente. En fait, seule une comptabilité très stricte permettrait d'avoir une opinion véritable. En l'absence de documents représentatifs l'administration est d'autant plus prudente que cela peut être un moyen de justifier une différence importante entre les taux de marque et les taux de bénéfices bruts tels qu'ils ressortent de la comptabilité.

Ce sont là des moyens internes à l'entreprise qui, s'ils sont indispensables, s'avèrent parfois insuffisants.

2) - Les moyens externes à l'entreprise

a) - La méthode de recoupement

"L'administration sent confusément le besoin de rechercher la vérité au delà de l'entreprise vérifiée et elle a inventé le "bulletin de recoupement", formulaire qu'un inspecteur des impôts adresse à un collègue d'une autre circonscription, par la voie hiérarchique, pour vérifier si une opération donnée, par exemple un achat, comporte la comptabilisation de l'opération correspondante : ici, la vente chez le vendeur." (1).

Il s'agit alors de comparer les résultats de la comptabilité de l'affaire en cours de vérification et les énonciations contenues dans la comptabilité des entreprises qui sont habituellement en relation commerciale avec elle (2). Ceci conduit le vérificateur à effectuer de

---

(1) - Jean COSSON "Les industriels de la fraude fiscale", p. 205.

(2) - Les entreprises qui reçoivent des questionnaires ne sont pas tenues d'y répondre. Mais le vérificateur a, le cas échéant, la possibilité d'obtenir les renseignements qu'il souhaite recueillir en faisant usage du droit de communication. Ce droit doit s'exercer au lieu où la comptabilité peut être vérifiée. Comm. d'une R.M. (J.O. Déb. A.N. 12.12.1975, p. 2709) - D.F. 1976 n° 11, comm. 406.

véritables enquêtes auprès des fournisseurs, auprès de l'administration des chèques postaux, de la sécurité sociale, des banques... (1).
J. COSSON met également en valeur la nécessité de dépasser le stade des documents pour s'attacher à une recherche et à une étude des faits ; le travail de reconstitution s'apparente alors à une enquête de police. Actuellement, si cette méthode-enquête prend de l'importance, elle demeure encore peu usitée.

b) - L'utilisation de l'enrichissement du patrimoine

L'enrichissement du patrimoine fait partie des éléments d'où peuvent être tirées des présomptions précises et concordantes. La jurisprudence se base même sur cet enrichissement pour dénier toute valeur probante à la comptabilité (2).

L'examen de la situation personnelle des principaux dirigeants ou associés d'une entreprise comporte bien souvent des renseignements intéressants pour le contrôle de la société dont ils dépendent. Le vérificateur s'efforce de déterminer le chiffre total des dépenses exposées par ceux-ci et l'origine des ressources autorisant ces dépenses. Ce travail de contrôle de la trésorerie s'effectue à partir des comptes bancaires du contribuable. Au débit de ces comptes figurent toutes les sommes décaissées par le titulaire avec les noms des bénéficiaires de ces versements. Au crédit figurent les encaissements avec les noms des personnes ayant effectué les versements. Pour évaluer le montant des dépenses, il exploite tous les indices résultant des signes extérieurs de richesse, du train de vie, des transactions qui sont de nature à établir un faisceau de présomptions précises et concordantes sur l'enrichissement du redevable.

---

(1) - Pour les personnes physiques, on parle de vérification de comptabilité étendue. "Pour qu'il y ait vérification étendue, il faut que, outre les contrôles matériels qu'implique toute vérification de comptabilité, soient effectuées les recherches extérieures nécessaires à tout examen de situation fiscale personnelle". B.O.D.G.I. 13 L-5-76.

(2) - C.E. 19 mars 1975 req. n° 90 769
D.F. 1975 n° 24 comm. 840.

"Considérant que pour évaluer le montant des bénéfices réalisés par le sieur S. au cours des années litigieuses, l'administration s'est fondée sur les divers éléments comptables existant, dans la mesure où ils pouvaient fournir une base de calcul, et, en outre, sur la circonstance que la valeur apparente du patrimoine du sieur S. avait subi l'accroissement dont l'intéressé ne justifiait pas qu'il avait son origine dans des sources de profit étrangères à son entreprise et sur ce que, par suite, ledit accroissement devait être regardé comme provenant de bénéfices distribués". (1)

En règle générale, la vérification commence par l'entreprise et, si besoin est, s'étend au contribuable - personne physique.
Il est intéressant de noter que dans une espèce du 25 juillet 1975 (2), la vérification a suivi un déroulement inverse. Contrôlant la situation personnelle d'un contribuable, l'administration, constatant un enrichissement anormal, en conclut que celui-ci ne pouvait provenir que de bénéfices dissimulés provenant de l'entreprise du contribuable et issus d'un chiffre d'affaires clandestin (3).

Lorsque l'administration a rejeté la comptabilité et dégagé la masse du bénéfice imposable, les redressements vont pouvoir s'effectuer à moins que la société ne parvienne à démontrer l'exagération de l'évaluation administrative.

SECTION II - LES MOYENS DE DEFENSE DU CONTRIBUABLE

Le contribuable peut certes se défendre face aux allégations et évaluations de l'administration, mais ces moyens de défense ont des limites qui suivent la frontière entre la bonne foi et la mauvaise foi.

---

(1) - C.E. 31 décembre 1959 req. n° 41 864 Rec. p. 722
(2) - C.E. 25 juillet 1975 req. n° 82 602 - D.F. 1975 n° 43 comm. 1420
(3) - La séparation entre le patrimoine de la société et celui de son gérant s'oppose cependant à ce que l'enrichissement inexpliqué de ce dernier démontre automatiquement l'existence de bénéfices dissimulés par la société. Seule, l'existence de circonstances précises et concordantes permettent d'affirmer l'existence de tels bénéfices C.E. 23 février 1975, req. n° 92 874 - B.M.I.S. 1976, n° 2, p. 96. Le C.E. est moins restrictif lorsqu'il s'agit d'entreprise individuelle puisque le problème de la dualité des patrimoines ne se pose pas en l'espèce. C.E. 25 juillet 1975, req. n° 82 603 B.M.I.S. 1976, n° 2 comm. 70.

Le contribuable peut discuter point par point, avec des moyens comptables et extra-comptables pour démonter l'argumentation de l'administration et faire prévaloir ses vues : il peut apporter ainsi la preuve contraire. La notion de mauvaise foi vient limiter la marge d'initiative du contribuable. C'est pourquoi la compensation ne peut être invoquée.

I - LA PREUVE CONTRAIRE

La charge de la preuve incombe au contribuable :

- lorsque la base d'imposition est conforme à la déclaration de l'intéressé,
- lorsque la procédure de droit dommun étant applicable, le contribuable n'a pas protesté dans le délai légal contre la notification proposée ou a accepté cette notification,
- lorsque, la Commission départementale s'étant régulièrement prononcée sur le litige, la taxation est conforme à son appréciation,
- lorsque la base d'imposition a été régulièrement fixée par voie d'action d'office. C'est essentiellement dans ce cadre que nous allons l'envisager.

Mais auparavant, nous allons voir quelle évolution a subi la latitude d'action du contribuable dans le domaine de la preuve.

A - HISTORIQUE

1) - Avant 1959

. Les textes

L'article 55 du C.G.I. commandait la nature de cette preuve. Avant 1955, le contribuable devait apporter la preuve du chiffre exact de ses bénéfices.

Avant le décret du 30 avril 1955, il devait prouver que la base d'imposition retenue était supérieure au bénéfice effectivement réalisé au cours de la période d'imposition. En cas de vérification d'exercices clos postérieurement à la date d'entrée en vigueur du décret, le contribuable se

voyait autorisé, à défaut de comptabilité probante, à établir, par tous moyens de preuve, que son bénéfice réel était inférieur à celui retenu par l'administration.

. La jurisprudence

La jurisprudence n'avait pas attendu les textes pour atténuer la rigueur qui frappait la charge de la preuve. Dès 1952 (1), elle n'exigeait plus que le contribuable prouve avec exactitude les résultats d'ensemble de son entreprise, mais l'autorisait à démontrer l'exagération de l'évaluation administrative en discutant poste par poste , alors qu'il aurait été incapable d'apporter la preuve du chiffre global.
Après le décret de 1955, on retrouve le même processus : la jurisprudence annonce un nouveau changement. De même, après la loi de 1959, la jurisprudence appliquera à des litiges anciens les règles nouvelles (2).

2) - Le régime actuel

L'article 84 de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 est codifié à l'article 1649 quinquiès A 3 du C.G.I. :
"Si la taxation est conforme à l'appréciation de la Commission, le redevable conserve le droit de présenter une demande en réduction par voie de réclamation contentieuse, à charge pour lui d'apporter tous éléments, comptables ou autres, de nature à permettre d'apprécier le chiffre qui doit effectivement être retenu comme base d'imposition."
Pour le Commissaire du Gouvernement MEHL, cette nouvelle définition de la preuve est plus sévère qu'elle ne paraît car désormais le contribuable doit fournir des éléments susceptibles d'apprécier le montant du bénéfice, non le montant de l'exagération. Cette modification étend les pouvoirs du juge qui ne mesure plus, mais apprécie : il ne mesure plus une exégération, il apprécie la valeur des éléments apportés par le contribuable.

---

(1) - C.E. 27 octobre 1952 précité
(2) - C.E. 28 mai 1962 req. n° 43 727
D.F. 1962 n° 29-30 comm. 746.

Il faut noter ici que le décret de 1955 et la loi de 1959 ne concernent que le cas où la Commission départementale a été consultée. Les autres cas ne sont pas mentionnés et sont a priori exclus de cette évolution. La jurisprudence a cependant admis que dans les autres cas, donc dans celui de la rectification d'office, quelle que soit la date du litige, le contribuable doit prouver l'exagération du bénéfice retenu par l'administration. Elle applique la solution du décret de 1955.

B - LES MOYENS DE PREUVE

Lorsque le bénéfice imposable a été déterminé, après rectification ou vérification, en apportant de simples rectifications sur certains points à la comptabilité et que celle-ci n'a pas été écartée, le contribuable est simplement tenu de justifier ses prétentions sur les points litigieux. En cas de rejet de comptabilité, pour apporter la preuve que le chiffre retenu par l'administration est excessif, le contribuable peut utiliser sa comptabilité, qui peut comporter des éléments probants, et des moyens extra-comptables.

A priori, le contribuable ne peut utiliser sa comptabilité pour y trouver des éléments de preuve puisque celle-ci a fait l'objet d'un rejet. Pourtant, ce rejet n'implique pas que tous les éléments de la comptabilité soient dénués de force probante. L'action du contribuable consiste à faire reconnaître ce qui est bon et à le dissocier de la partie qui a motivé le rejet.
Allant dans le sens du contribuable, un arrêt du 28 mai 1971 s'oppose à ce que des vices affectant une partie de la comptabilité touchent l'ensemble et la rendent totalement inutilisable . En l'espèce, il s'agissait d'un redressement portant sur le chiffre d'affaires d'un hôtel. Ce chiffre d'affaires comprenait des recettes d'hôtellerie et des recettes de boissons. Seules ces dernières présentaient des lacunes graves qui ont justifié de la part de l'administration une reconstitution des ventes.

"Considérant que cette partie du jugement n'est pas contestée, mais que la comptabilité des boissons étant distincte de celle des autres prestations de la société, le ministre n'est pas fondé à soutenir que les irrégularités qui l'entâchent devraient conduire le tribunal à écarter, pour le même motif, l'ensemble de la comptabilité de l'entreprise." (1)

Si une indépendance entre divers éléments de la comptabilité est reconnue, il ne s'agit pas d'un principe absolu. Le Conseil d'Etat souligne qu'il est nécessaire d'être en présence d'éléments suffisamment "distincts" pour en accorder le bénéfice.
Cette indépendance est un facteur de sécurité pour le contribuable (2). Elle le protège de lui-même et de l'administration. De lui-même car ses erreurs n'auront que des conséquences limitées à leurs effets, et de l'administration pour qui la tentation de l'extension du rejet de comptabilité est désormais canalisée par la jurisprudence. C'est une garantie appréciable pour le contribuable de bonne foi ; quant à la mauvaise foi, elle est sanctionnée là où elle se manifeste.

Si le contribuable peut faire état de certaines données de sa comptabilité susceptibles d'être tenues pour exactes, il peut également recourir à tous les modes de preuves extra-comptables.

"Considérant que le contribuable, à qui incombe la charge de prouver l'exagération de l'évaluation administrative, peut, s'il n'est pas en mesure d'établir le montant exact de ses résultats en s'appuyant sur une comptabilité régulière et probante, soit critiquer la méthode d'évaluation que l'administration a suivie, soit encore, soumettre à l'appréciation du juge une nouvelle méthode d'évaluation ;
qu'à l'appui de sa démonstration, il peut non seulement apporter tous éléments de preuves comptables ou extra-comptables, mais aussi se fonder sur des faits reconnus exacts par l'administration, ou dont le juge serait amené en cas de contestation à reconnaître l'exactitude". (3)

---

(1) - C.E. 28 mai 1971 req. n° 79 223
D.F. 1972 n° 13 comm. 468 et 501
(2) - Nous retrouverons ce thème dans la seconde partie.
(3) - C.E. 19 décembre 1973, req. n° 87 649
D.F. 1974 n° 5, comm. 132.

Les moyens qui peuvent être utilisés par le contribuable sont très nombreux. Retenons juste qu'il ne suffit pas de se fonder sur des hypothèses, des moyennes, ou des extrapolations et de se contenter "d'à peu près" (1). Il ne peut pas davantage justifier les irrégularités par la nature particulière de son activité (2). Il ne peut non plus se baser sur une reconstitution théorique (3), ce qui peut sembler étrange alors que l'administration est la première à s'appuyer sur des présomptions ou des évaluations forfaitaires (4). Si le redressement est basé sur l'enrichissement du redevable, celui-ci ne peut se justifier en faisant état, sans autre précision, de ventes d'or (5). Les cas sont trop nombreux pour qu'on puisse les citer tous (6).

L'utilisation des moyens de preuve trouve sa limite dans la mauvaise foi du contribuable.

II - LA COMPENSATION

Les insuffisances d'imposition, telles qu'elles ressortent de l'examen des documents comptables et des procédés d'investigation extra-comptables, peuvent être réparés sans établissement d'une imposition complémentaire. Il en est ainsi lorsque ces insuffisances font l'objet d'une compensation avec des surtaxes constatées par ailleurs au préjudice du contribuable. L'administration peut opposer, au contribuable qui tente une action en décharge ou en réduction de l'imposition mise à sa charge, son droit de compensation, à tout moment de la procédure, et sans être lié par le délai de répétition.

---

(1) - C.E. 11 décembre 1974, req. n° 92 758
D.F. 1975, n° 9 comm. 353
(2) - C.E. 22 mars 1972 req. n° 80 402
D.F. 1972 n° 49 comm. 1769
(3) - C.E. 27 juin 1973, req. n° 81 737
D.F. 1973 n° 47 comm. 1642
(4) - Le requérant n'apporte pas la preuve qui lui incombe en se référant aux travaux des experts car leur reconstitution présente un caractère hypothétique et incertain qui ne peut être retenue comme base de calcul du bénéfice imposable. C.E. 25 fév. 1976 req. n° 87 150 R.J.F. 1976 n° 4-192.
(5) - C.E. 8 mai 1970 req. n° 76 567 - D.F. 1971 n° 28 comm 1025 et B.O.D.G.I. 13 L-I.76.
(6) - Signalons qu'en vertu de l'art. 109-1 du CGI, les sommes correspondant à des recettes non comptabilisées et appréhendées par les associés ont définitivement le caractère de revenus distribués alors même que lesdites sommes seraient remboursées ultérieurement à l'entreprise par les auteurs des détournements. B.O.D.G.I. 4 J-8-75.

De son côté, le contribuable qui entend contester son imposition supplémentaire peut utiliser le droit de compensation lorsqu'il fait état d'une surtaxe établie à son détriment sur un point autre que celui faisant l'objet du redressement ou lorsque ce redressement aboutit à une double imposition en taxant une seconde fois une somme ayant déjà supporté l'impôt. Ainsi, lorsqu'un vérificateur rectifie le résultat déclaré par un contribuable, il doit procéder à toute compensation nécessaire entre les rectifications à l'avantage du contribuable et celles qui sont opérées à son détriment.

La jurisprudence du Conseil d'Etat fait une application particulière de ce principe à la rectification des erreurs de comptabilisation.

Lorsque l'administration opère dans le bénéfice imposable d'un exercice des réintégrations destinées à réparer les erreurs comptables commises par le contribuable, celui-ci est en droit de voir corrélativement exclure des résultats desdits exercices les sommes qu'il aurait fait figurer à tort dans les résultats de l'exercice vérifié. Cependant, le contribuable peut se voir opposer un refus à compensation si la décision d'inscrire ou d'omettre telle écriture n'est pas liée à une erreur de méthode mais à une appréciation.

> "Considérant que pour apprécier l'existence d'une insuffisance de déclaration il y a lieu, après vérification des résultats de l'ensemble des opérations réellement faites par le contribuable, de rectifier les erreurs commises par celui-ci dans la tenue de sa comptabilité ou l'établissement de sa déclaration, tant en augmentation qu'en diminution ;
> qu'il y a lieu au contraire de tenir pour acquises les décisions que le contribuable a été amené à prendre au cours ou à la clôture des exercices considérés pour la gestion de l'entreprise et qui, constatées en écritures, sont définitives à l'égard du contribuable." (1)

Il y a donc une distinction de régime selon la genèse de l'inscription de l'écriture. Dans un cas, les écritures peuvent être modifiées (2), dans l'autre elles sont opposables au contribuable.

---

(1) - C.E. 15 mars 1968 req. n° 70 059 DUPONT, p. 254
(2) - C.E. 30 février 1961 req. n° 45 132
D.F. 1961 n° 10 comm. 344.

Ici on parle d'erreurs comptables et là de décision de gestion. Il importe donc de savoir ce que l'on entend par erreurs et décisions de gestion et classer les charges correspondant à la réalisation de recettes occultes réintégrées. Autrement dit, le fait de ne pas avoir comptabilisé ces charges est-il assimilable à une erreur ou à une décision de gestion ? Selon la réponse, le redressement proposé par l'administration pourra ou ne pourra pas être compensé en partie par le montant de ces charges.

A - ERREURS ET DECISIONS DE GESTION

1) - Elaboration de la distinction (1)

La distinction entre erreur et décision de gestion a été élaborée pour résoudre deux problèmes distincts :

- celui du droit pour le contribuable de réclamer la rectification de ses écritures comptables, soit dans le délai de réclamation, soit en compensation du redressement, par l'administration, dans le délai de répétition, des irrégularités commises par lui à son profit ;
- celui de l'opposabilité à l'administration, passé le délai de prescription, des écritures figurant au bilan de clôture du dernier exercice prescrit, lesquelles se trouvent reprises au bilan d'ouverture du premier exercice vérifié.

Seul le premier problème nous intéresse ici. Pour le résoudre, deux conceptions extrêmes étaient possibles :

- l'intangibilité absolue des écritures. Selon cette théorie, les écritures sont définitivement opposables tant au contribuable qu'à l'administration Pour le Commissaire du Gouvernement, cette théorie "allait, au nom d'un dogme de l'infaillibilité comptable des plus mal fondé, à l'encontre du réalisme fiscal qui veut que ne puisse être imposé qu'un bénéfice réel et non un bénéfice fictivement dégagé par les erreurs qu'a pu commettre le contribuable à son détriment".
- le contribuable peut demander, en compensation de la rectification des irrégularités commises par lui à son profit, à faire usage de toutes les facultés de réduction de son bénéfice imposable.

---

(1) - La notion de décision de gestion a été mise en lumière de façon intéressante par le Commissaire du Gouvernement DELMAS-MARSALET Concl. sous C.E. 4 novembre 1970, req. n° 75 564 B.D.P. 1972, n° 3, p. 215.

La jurisprudence a opté pour une position médiane, distinguant entre les causes de la passation des écritures (1). C'est à partir de 1961 par une série d'arrêts (2) que la jurisprudence a véritablement posé la distinction entre les erreurs et les décisions de gestion.

2) - Critères de la distinction

a) - L'erreur

On se trouve en présence d'une erreur lorsque le contribuable a commis une irrégularité, une inexactitude ou une omission relevant d'une appréciation objective ne traduisant pas la volonté d'influer sur la gestion de l'entreprise. Le point de départ réside dans des critères matériels et précis : l'erreur découle d'écritures qui retracent des constatations. Elle ne dépend pas de la personnalité de son auteur. On distingue l'erreur de fait qui consiste en un enregistrement comptable fondé sur des faits matériellement inexacts, de l'erreur de droit qui consiste en un enregistrement comptable fondé sur une interprétation erronée de la loi fiscale (3).

b) - La décision de gestion

La décision de gestion fait appel à la subjectivité, à un choix délibéré. Elle est étroitement liée à la personnalité de son auteur et traduit un jugement sur la vie de l'entreprise, une volonté d'influer sur la gestion.

Une décision de gestion est réputée régulière si elle est conforme à la réglementation fiscale. On parle de décision irrégulière lorsque le contribuable exerce un choix avec, le plus souvent (4), l'intention délibérée d'atténuer de manière illégale le poids de l'impôt. "La notion de décision de gestion irrégulière ne peut se

---

(1) - C.E. 23 janvier 1961 req. n° 47 543 Rec. p. 50
(2) - C.E. 25 janvier 1961 req. n° 48 210 Rec. p. 54
(3) - B.D.P. mars 1972 p. 220.
(4) - Certaines décisions irrégulières peuvent cependant être prises en toute bonne foi, dans le cas d'un taux d'amortissement inadéquat par exemple : C.E. 28 juin 1967, req. n° 69 593 DUPONT p. 450

comprendre en l'absence de toute option réellement ouverte à l'intéressé par la loi fiscale, sans l'existence d'un intérêt pour l'entreprise à passer une écriture irrégulière." (1) C'est le cas pour toutes les écritures qui ont pour effet de diminuer le bénéfice imposable et notamment des omissions d'écritures lesquelles traduisent des dissimulations de recettes.

Ne pas comptabiliser procède d'un choix discrétionnaire. Les décisions de gestion non constatées en écriture ont été qualifiées de négatives (2), par opposition aux décisions positives afférentes aux écritures frauduleuses.

Les décisions de gestion irrégulières ne sont pas opposables à l'administration, contrairement à ce qui se passe pour les décisions régulières. Il faut préciser que ces opposabilités ne s'appliquent pas aux décisions irrégulières prises au cours d'une période prescrite qui suivent le régime des décisions régulières même lorsqu'elles affectent l'actif net à l'ouverture de la période vérifiée.

B - DECISION DE GESTION ET COMPENSATION

La notion de décision de gestion a de très nombreuses applications et l'intérêt que présente la distinction établie avec les constatations matérielles excède le cadre de la compensation.

Ainsi, lorsqu'un exploitant individuel choisit de ranger un bien dans son patrimoine privé plutôt que dans l'actif de son entreprise, cette décision lui est opposable et il ne peut faire entrer dans les pertes de l'entreprise la dépréciation de ce bien (3). Inversement lorsqu'un associé paie des droits d'enregistrement afférents à un immeuble social, il ne peut prétendre à ce que ces droits soient par la suite considérés comme une dette sociale (4). Dans un autre ordre d'idée, dans

---

(1) - Serge PASCERON, R.S.L.F. 1973, p. 257.
(2) - René JEGO "Etude du sort fiscal des décisions de gestion de l'entreprise"; Thèse Rennes, 1966.
(3) - C.E. 5 février 1968 req. n° 70 053 DUPONT, p. 175.
(4) - C.E. 17 octobre 1973, req. n° 85 462
D.F. 1973 n° 49, comm. 1681.

le domaine des amortissements, lorsqu'une entreprise, utilisant le système d'amortissement linéaire, ne respecte pas la règle prorata temporis, il s'agit d'une décision de gestion et l'entreprise ne peut réclamer de substituer a posteriori un système à un autre (1). Le choix du taux d'amortissement relève également d'une décision de gestion et le contribuable ne peut invoquer la compensation entre une insuffisance et un excès de matière imposable (2). Dernier exemple, lorsqu'un exploitant porte une créance dans les écritures de l'exercice suivant celui auquel elle aurait dû être rattachée, la jurisprudence considère généralement qu'il s'agit d'une constatation objective qui peut, en cas d'erreur donner lieu à rectification. Mais elle réserve le cas de la dissimulation qui relève d'une certaine conception de la gestion et dont l'expression est opposable au contribuable (3).

Les cas d'application de la notion de décision de gestion sont très variés et ces exemples ne sont que des exemples parmi d'autres. Nous retiendrons juste du dernier exemple que la dissimulation manifeste une décision sur laquelle le contribuable ne peut revenir. Si le fait d'avoir dissimulé des recettes constitue inévitablement une décision de gestion, comment qualifier le fait de ne pas avoir comptabilisé les charges supportées du chef des opérations occultes ?

> "Considérant qu'il résulte de l'instruction que la société requérante a dissimulé des recettes qu'elle portait dans une comptabilité occulte ;
> qu'en omettant d'inscrire régulièrement lesdites recettes et les dépenses correspondantes, la société a pris une décision de gestion qui lui est opposable." (4)

En matière de recettes occultes, si l'on parle "d'ommission de comptabilisation", cela ne correspond pas à un oubli mais à une décision. De même, ne pas inscrire les charges correspondant à ces

---

(1) - C.E. 22 mars 1972 req. n° 78 830 Rec. p. 237
(2) - C.E. 28 juin 1967 req. n° 69 593 précité
(3) - C.E. 23 mars 1968 req. n° 73 788 DUPONT p. 292
(4) - C.E. 21 juin 1968 req. n° 69 539 DUPONT p. 385.

recettes dissimulées équivaut à une décision de gestion. Les deux décisions sont d'ailleurs étroitement liées. Dès lors que les recettes ne sont pas comptabilisées, il devient impossible de comptabiliser lesdites charges sous peine d'attirer l'attention du vérificateur qui ne manquerait pas de s'enquérir de l'origine de ces dépenses. Les décisions de gestion irrégulières ne peuvent donner lieu à compensation entre le redressement effectué à partir de réintégration de recettes et le montant des charges y afférant.

> "En ce qui concerne la compensation entre les redevances sur films publicitaires et les frais de représentation et de déplacement du gérant ;
> considérant d'une part qu'il n'est pas contesté que des redevances sur films publicitaires acquises à la société requérante n'ont pas été comptabilisées et que leur réintégration dans les résultats imposables est justifiée ;
> considérant d'autre part, que le refus de ladite société d'allouer à son gérant une allocation forfaitaire en remboursement de ses frais de représentation et de déplacement est une décision de gestion qui lui est opposable ;
> que, dès lors, ladite société n'est pas fondée à demander le bénéfice d'une compensation entre les redevances dont s'agit et les remboursements de frais auxquels son gérant pouvait prétendre." (1)

Les dispositions de l'article 1649 quinquiès C 3 ne peuvent faire échec à la jurisprudence élaborée par le Conseil d'Etat quant au sort des décisions de gestion (2).

Jusqu'ici le problème a été de faire apparaître en comptabilité des recettes occultes. Il nous faut envisager, dans un second temps, les recettes qui, bien que figurant dans les écritures comptables, ont une destination qui ne correspond pas à l'intérêt de l'entreprise.

---

(1) - C.E. 25 novembre 1963 req. n° 56 171 DUPONT 1964 p. 60
(2) - Voir encore : 18 avril 1969 req. n° 61 966 DUPONT p. 248.

CHAPITRE II

Redressements concernant des abandons de recettes

On appelle abandons de recettes tout acte qui se traduit par un manque à gagner. L'entreprise s'abstient de récupérer des recettes qui appartiennent au patrimoine social. L'administration fiscale sanctionne non une perte, qui n'aurait pas dû avoir lieu parce qu'engagée dans un intérêt étranger à celui de l'exploitation, mais un "manque à gagner". Cette position nécessite de se prononcer sur la gestion de l'entreprise et de faire la part entre les actes dits normaux et les actes anormaux. Cette tentation d'ingérence trouve ses limites dans le principe de la non immixtion de l'administration dans les affaires privées.

SECTION I - LA THEORIE DE L'ACTE DE GESTION ANORMAL

Issue de la jurisprudence cette théorie demeure encore assez imprécise pour poser des difficultés tant dans sa définition que dans les rapports entre le contribuable et le fisc.

I - PRINCIPE

Si l'acte de gestion - normal ou anormal - et la décision de gestion se rapportent à la gestion de l'entreprise,"l'acte de gestion concerne plus particulièrement la gestion commerciale - bien qu'il se traduise par une écriture comptable - alors que la décision de gestion concerne plutôt la gestion comptable et l'incidence de cette gestion sur les déclarations fiscales." (1)

---

(1) - B.D.P. août-septembre 1970, p. 683.

L'acte de gestion normal est celui qui respecte l'intérêt de l'entreprise. L'acte de gestion anormal est celui qui met une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise, qui la prive d'une recette sans que cet acte soit justifié par la bonne marche de l'entreprise. Cela suppose que la limitation volontaire du bénéfice a eu pour raison d'être un avantage pour les membres de la société ou pour toute personne entretenant des liens avec eux. C'est pourquoi les abandons de recettes consentis par la société ne sont pas déduits du bénéfice imposable lorsque, ne présentant pas le caractère d'un acte de saine gestion commerciale, ils constituent de simples libéralités.

L'acte de gestion anormal entraîne la nullité de ses conséquences comptables et financières. Il n'est pas opposable à l'administration qui remet ainsi en cause un acte juridique. La jurisprudence a pourtant affirmé qu'il ne s'agissait pas d'une question de droit. La procédure de la consultation du comité consultatif des abus de droit ne peut être déclenchée "que dans les cas où l'administration croit pouvoir établir l'existence de fraudes ou manoeuvres et entend, pour les déjouer, restituer aux actes juridiques qui lui sont opposés leur véritable caractère et leur réelle signification." (1) Cette procédure est réservée aux questions de droit et la jurisprudence affirme qu'en matière d'acte de gestion, on demeure dans le domaine du fait. L'administration ne met en cause ni la sincérité de l'acte ni sa véritable nature juridique mais fonde son action sur l'incapacité de la société à justifier une action et à la faire coïncider avec l'intérêt de l'entreprise (2).
On le voit, la nuance est assez subtile, mais il semble que la jurisprudence entende limiter le champ d'application de la procédure décrite à l'article 244 du C.G.I. Cependant cette volonté, pour constituer une garantie en faveur du contribuable, ne fait que repousser le problème car, par le biais du contrôle de l'acte de gestion, l'administration a la possibilité de s'immiscer dans les affaires des entreprises.

---

(1) - C.E. 20 mars 1959 req. n° 38 844
D.F. 1960 n° 6
(2) - C.E. 22 février 1965 req. n° 40 751.

Le problème vient de ce que deux règles difficilement conciliables s'affrontent : la règle de la non déduction de charges ne correspondant pas à une gestion normale et celle de la non ingérence de l'administration dans l'entreprise. La notion de décision de gestion ne pose pas le problème de cette intervention de l'administration. Elle établit une mise en oeuvre de la responsabilité du chef d'entreprise en mettant liberté et responsabilité en parallèle. Les notions d'acte de gestion anormal, de saine gestion commerciale sont beaucoup plus subjectives et contiennent un danger d'arbitraire. Le danger trouve ses limites dans l'affirmation du principe de la non immixtion de l'administration dans la gestion des entreprises.

II - SES LIMITES : LE PRINCIPE DE LA NON IMMIXTION DE L'ADMINISTRATION

De façon générale, l'article 39 et l'article 55 du C.G.I. donnent à l'administration un certain pouvoir de contrôle. D'un côté, pour faire une exacte application des dispositions de l'article 39 c'est-à-dire obtenir un bénéfice net dégagé de toutes charges, il faut entendre par charges déductibles les seules charges correspondant aux intérêts de l'entreprise. D'un autre côté, le vérificateur a pouvoir de rectifier la déclaration lorsqu'il constate "une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation."
Forte de ces bases législatives et de leur confirmation jurisprudentielle (1), l'administration, en contrôlant la normalité des actes des entreprises, aurait tendance à intervenir dans la gestion.

Cette tendance est fortement combattue par la doctrine à laquelle semble se rallier la jurisprudence. "Le fisc n'a droit à l'impôt qu'autant que le contribuable a créé la matière imposable" (2) Ceci se traduit dans les textes. Le bénéfice imposable est un bénéfice "réalisé", un bénéfice "obtenu" (3). C'est un bénéfice effectif et non un bénéfice éventuel ou même souhaité par l'administration. En parallèle, la jurisprudence a affirmé que le "manque à gagner" n'est pas répréhensible en soi et que si l'administration y voit une libéralité, elle doit

---

(1) - C.E. 7 novembre 1963 req. n° 57 283 LEBON, 1963 p. 529
C.E. 19 juin 1959 req. n° 40 024 B.C.D. 1959 p. 495
(2) - Bruno TADDEI "La fraude fiscale" Librairies techniques 1974, p. 97.
(3) - Articles 34 et 36 du C.G.I.

en apporter la preuve.

> "Il appartient dans chaque cas à l'administration de rapporter la preuve que le contribuable, qui n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite le maximum de profit que les circonstances lui auraient permis de réaliser, a délibérément poursuivi un intérêt commercial étranger à l'entreprise" (1).

L'exploitant est libre de sa gestion et il n'appartient qu'à lui d'apprécier comment financer son entreprise. Dans une espèce du 20 décembre 1963 (2), un exploitant individuel avait prélevé des fonds sur son compte courant pour s'assurer une participation dans une S.A.R.L. Parallèlement, en vue de procéder à des améliorations techniques, l'entreprise contracte des emprunts dont les intérêts sont inclus dans les charges.

> "Considérant que si l'administration soutient que les travaux d'amélioration technique effectués au Moulin de Mably (entreprise personnelle du sieur L.) auraient pu être réalisés sans emprunt par l'entreprise du sieur L. en utilisant ses fonds propres, il ne leur appartient pas d'apprécier l'opportunité ou le bien fondé des mesures prises par un chef d'entreprise pour la gestion financière de celle-ci."

Pour le Commissaire du Gouvernement POUSSIERE (3) "le juge fiscal se refuse à une forme de contrôle qui serait une immixtion dans les questions de gestion et une immixtion doublement critiquable puisque, d'une part, elle interviendrait a posteriori d'une façon théorique et, d'autre part, elle ne serait pas accompagnée de la responsabilité".

Il s'agit bien là d'un problème délicat, tout en nuance. La limite est celle-ci : si la jurisprudence admet le contrôle du caractère normal de la gestion pour exclure les actes qui tendraient abusivement à réduire l'assiette de l'impôt, elle refuse, d'une manière générale, le contrôle de l'opportunité de cette gestion (4). Ni l'admi-

---

(1) - C.E. 15 mai 1961 req. n° 49 799 Rec. p. 317.
(2) - C.E. 20 décembre 1963 req. n° 52 308, Rec. p. 659.
(3) - C.E. 22 mai 1963 req. n° 53 702.
D.F. 1964, n° 48 bis p. 148.
(4) - B.D.P. 1970, n° 7, p. 582.

nistration, ni les tribunaux ne sont juges de l'opportunité des décisions des entreprises sauf à y déceler des irrégularités et à condition d'en apporter la preuve.

Nous allons appliquer cette définition à l'étude des divers cas dans lesquels une entreprise accepte des "manque à gagner". Dans ce cadre, l'acte de gestion anormal est celui qui prive l'entreprise d'une recette sans que l'acte soit justifié par les intérêts de l'exploitation commerciale. Cette anomalie doit rester sans influence sur la détermination du bénéfice imposable. Il ne s'agit pas pour l'administration de se substituer à l'exploitant pour apprécier ce qui eût le mieux convenu à son entreprise. Le contrôle est négatif. On envisage l'action en elle-même, la démarche qui a conduit le chef d'entreprise à accepter un manque à gagner.

SECTION II - APPLICATIONS

Bien que la doctrine et la jurisprudence admettent que les dépenses exagérées ne se rattachent pas à la gestion normale de l'entreprise, nous nous en tiendrons à l'acte de gestion au sens strict et relatif aux recettes, les dépenses faisant l'objet de la deuxième sous-partie. On s'interroge sur les circonstances qui ont motivé la décision. Pour cela, il faut partir des conséquences. On peut dégager trois groupes de conséquences.

I - LES PERTES SUBIES

1) - Cession de créance

La cession à un associé d'une créance pour un prix inférieur à sa valeur normale est susceptible d'être considéré comme l'octroi d'un avantage occulte.

Nous nous limiterons à l'étude d'un arrêt (1). Le sieur X. président-

---

(1) - C.E. 18 février 1963 req. n° 56012
D.F. 1964 n° 48 bis p. 34.

directeur-général de la société A était également actionnaire de la société B et titulaire d'un compte courant créditeur de 2 140 000 F. A cette époque, la société B lui cède, pour un prix de même montant, une créance qu'elle possédait sur la société A et dont le montant nominal était de 5 350 000 F. La différence entre les deux sommes est abandonnée par la société B au profit du sieur X. La cession a été consentie au prix d'une somme qui correspond au solde créditeur du compte courant. Cette cession est apparue comme une opération ajustée aux besoins d'une liquidation familiale bien plutôt que comme une opération commerciale normale. En ce qui concerne la société, la somme qu'elle renonce à percevoir est regardée comme un bénéfice virtuel, distribué à l'associé,sans qu'il ait été préalablement constaté. En ce qui concerne le bénéficiaire, il lui est fait application de l'article 111 c.

2) - Créance non recouvrée

Le sort d'une créance non recouvrée (ce qui ne signifie pas qu'elle soit irrecouvrable) est à assimiler à celui de la différence entre la valeur réelle d'une créance et sa valeur de cession, dès lors qu'il s'agit plutôt d'une libéralité. Il a été fait application de cette règle dans une espèce du 10 décembre 1965. Le Conseil d'Etat avait relevé qu'au moment de l'avance la société bénéficiaire n'était plus en activité et qu'il n'y avait pas eu de tentative de recouvrement de la créance. Cette situation, a priori particulière, s'expliquait par le fait que des liens unissaient les deux entreprises.

II - ABANDONS DE CREANCE

A - LES ABATTEMENTS SUR TRAVAUX

1) - Position du problème

Une société est-elle en droit de faire des rabais à ses clients sans que l'on examine leur personnalité ? Le client-actionnaire est-il assimilé au client normal ? L'administration n'est pas en droit

d'exiger des sociétés qu'elles prélèvent le maximum de leurs bénéfices mais si, vis-à-vis des tiers, une entreprise est libre de fixer ses tarifs, lorsque les clients sont en même temps actionnaires, il peut y avoir présomption de dissimulation. Les positions se doivent d'être nuancées, car une thèse tranchée aboutirait par exemple à réintroduire dans les bénéfices taxables des grands magasins les rabais consentis à leurs clients qui sont actionnaires et même petits actionnaires.
Pour le commissaire du Gouvernement Marcel MARTIN : "il faut transposer dans ce domaine la modération dont l'administration et la juridiction administrative font preuve dans l'application de l'article 111a qui considère comme bénéfices distribués tous les prêts, avances ou acomptes faits aux actionnaires, doctrine qui aboutirait, si elle était appliquée dans toute la rigueur de ses termes, à imposer les prêts faits par une banque à un de ses clients dès lors que ledit client serait actionnaire."

2) - La jurisprudence

L'application de cette doctrine, tirant du cumul sur la même tête de la qualité de client et de la qualité d'actionnaire des conséquences juridiques et fiscales, doit être limitée aux associés possédant, en droit ou en fait, une prépondérance certaine dans le cadre de l'entreprise. L'administration peut alors supposer la présomption de distribution, laquelle sera établie si l'intérêt de l'entreprise est étranger à l'acte de gestion.
Nous avons choisi comme exemple le cas d'une société ayant pour objet l'exploitation d'une entreprise de bâtiments et de travaux publics, et ayant entrepris la réparation d'immeubles appartenant aux deux principaux associés. Les rabais consentis sont inscrits dans la comptabilité au débit du compte de la société vis-à-vis de ses actionnaires et au crédit du compte de ceux-ci. La circonstance que ces comptes associés étaient déjà créditeurs ne peut influer sur le fond du problème car, quelle que soit la nature du compte des clients actionnaires, il n'en existe pas moins la possibilité d'une différence soit par diminution d'un compte débiteur, soit par augmentation d'un compte créditeur. Le seul problème concerne la démarche motivant la décision de rabais.

"Considérant dès lors qu'il n'est pas établi que l'abattement dont il s'agit a été consenti dans l'intérêt commercial de l'entreprise." (1)

C'est l'étude des motivations qui permet de substituer à la qualification comptable adoptée par les parties une qualification fiscale différente.

B - ABANDON D'INDEMNITES

La renonciation à une créance non justifiée par l'intérêt de l'entreprise est assimilée à une simple libéralité. Nous allons illustrer ce principe avec un arrêt du 23 janvier 1970 (2).

. Les faits

Une société avait loué à l'un de ses dirigeants un terrain sur lequel elle avait construit des bâtiments nécessaires à son exploitation. Ultérieurement, terrain et construction ont fait l'objet d'une procédure d'expropriation donnant lieu à une indemnité accordée à l'associé-dirigeant propriétaire du terrain. A la suite d'une vérification, l'administration estima qu'une partie de l'indemnité correspondait aux bâtiments construits sur le terrain d'autrui par la société et qu'ainsi cette dernière avait un droit de créance sur l'associé. La société n'ayant rien réclamé, il en résultait qu'il y avait de sa part abandon de créance qui ne se justifiait que par la communauté d'intérêts existant entre société et associé-dirigeant.

. La solution

Avant de se prononcer, il importe de savoir qui était propriétaire des immeubles. Pour l'associé, l'indemnité doit normalement revenir au propriétaire qui se trouve être lui-même, par voie d'accession. Mais l'accession peut-elle s'opérer avant la fin du bail sans stipulations

---

(1) - C.E. 18 mars 1963, req. n° 57 597
D.F. 1964 n° 48 bis p. 90.
(2) - C.E. 23 janvier 1970, req. n° 71 420
D.F. 1971, n° 1, comm. 187.

contractuelles ? Cette absence de convention,en dépit de l'importance des investissements faits par l'entreprise,ne s'explique-t-elle pas par la communauté d'intérêt existant entre le bailleur et le preneur ? En admettant l'accession, le problème reste de savoir si la société n'a pas négligé ses intérêts en ne réclamant aucune compensation. Reconnaître le principe de l'accession, c'est admettre que le bailleur avait implicitement renoncé à demander la démolition des ouvrages et avait opté pour la seconde solution décrite dans l'article 555 C.C. laquelle entraîne la remise d'une compensation. L'attitude de la société s'explique par le fait qu'elle n'avait pas d'intérêts distincts de ceux du propriétaire du fond. Pour le juge de l'impôt, tout s'est passé comme si la société avait distribué à l'associé propriétaire l'indemnité qu'elle aurait dû percevoir.

> "Considérant que, dans ces conditions, ce renoncement doit être regardé comme constituant en réalité l'abandon d'une créance qui devait être comprise dans l'actif de la société et présente dès lors le caractère d'une distribution d'une valeur d'actif, par la société Y, à ceux de ses actionnaires qui étaient également propriétaires du terrain cédé ; considérant que cette disposition ne peut être regardée comme constituant, pour les associés, une opération en capital ; que, dès lors, c'est à bon droit que les bénéfices ainsi distribués au sieur M. ont été soumis à l'I.R.P.P."

III - RENONCIATION A UN PROFIT

Lorsque une société diminue ses recettes en consentant un abandon de commission, en cédant des biens pour un montant inférieur à leur valeur réelle, l'acte de gestion ne peut être considéré comme normal si l'intérêt de la société ne commande pas ces décisions.

A - ABANDON DE COMMISSION

Il est parfois très difficile de distinguer dans les avantages qui sont consentis entre ceux qui se présentent comme une simple ristourne commerciale et ceux qui constituent en fait de véritables libéralités. Ajoutons à cela que l'administration a tendance à assimiler aux distri-

butions de bénéfices le montant de ce qu'on appelle le "manque à gagner". Un abandon de commission constitue bien un "manque à gagner". Pour que ce manque soit sujet à redressement, l'examen de la situation de fait doit apporter la preuve d'une manoeuvre car l'administration n'est pas en droit de se substituer à la société pour apprécier la valeur commerciale de l'abandon ainsi fait. Ainsi (1), dans le cas d'une société concessionnaire de la marque Mercédes qui avait vendu des voitures à prix coutant à trois de ses associés, l'abandon de la commission peut-il être assimilé à une distribution de bénéfices ? Le montant du "manque à gagner" doit-il être réintégré dans les bénéfices sociaux ? Certes, à ce manque à gagner de la société correspond, en parallèle, un enrichissement des bénéficiaires.

Le Commissaire du Gouvernement Marcel MARTIN déclare : "de principe, nous ne serions pas du tout favorable à l'adoption d'une règle qui, tout en donnant aux entreprises, suivant votre jurisprudence classique, la liberté d'accorder à leur clientèle des avantages sous forme de ristournes, restreindrait cette liberté dans la mesure où ces ristournes profiteraient à des clients qui seraient en même temps actionnaires."

Plutôt que de restreindre cette liberté, par principe, il vaut mieux la contrôler c'est-à-dire la confronter avec les faits. Ainsi dans l'espèce du 27 avril 1964, le Conseil d'Etat a relevé que la société ne possédait pas de voiture de démonstration et se servait des voitures acquises par les associés. Ce manque à gagner est dès lors beaucoup plus la contrepartie, la simple rémunération d'un avantage, qu'une libéralité.

B - VENTE DE BIENS A BAS PRIX

Parmi les ventes de biens à des prix inférieurs à leur valeur réelle, nous retiendrons les ventes de terrains et de titres.

1) - Ventes de terrains

Dans une espèce jugée le 5 octobre 1973, (2) il s'agissait

---

(1) - C.E. 27 avril 1964 req. n° 53 562
D.F. 1967, n° 18, p. 91.
(2) - C.E. 5 octobre 1973 req. n° 82 836
D.F. 1974 n° 3 comm. 36

d'une clinique dont le gérant et son épouse détenaient la majorité des parts. Au moment de leur départ de la société, une vente de terrain leur a été consentie au prix unitaire de 10 F le m^2. L'administration a constaté que quelques mois après la vente, les époux ont cédé le même terrain à un organisme de construction au prix unitaire de 30 F le m^2. (1) Elle a estimé que tel était le véritable prix et réintégré la différence dans les bénéfices.

> "Considérant, d'une part, que l'administration a seulement voulu tirer les conséquences du point de vue fiscal du fait que les conditions, dans lesquelles le bien était transféré de l'actif social au patrimoine des bénéficiaires de l'opération, comportaient l'octroi d'un avantage occulte à ces derniers ;
> considérant, d'autre part, que, si la société requérante soutient que la cession du terrain a été consentie par elle à un prix normal tandis que le sieur acquéreur serait convenu avec les époux... d'un prix anormalement élevé, elle n'apporte pas la preuve qui lui incombe".

2) - Vente de titres

Parmi les différentes techniques susceptibles de faire glisser des bénéfices du patrimoine de la société au patrimoine privé d'un associé peut également figurer celle de la cession de titres de portefeuille de la société pour une valeur inférieure à leur valeur réelle. En pareille hypothèse, le cédant donne davantage qu'il ne reçoit tandis que le cessionnaire reçoit davantage qu'il ne donne. On retrouve la même démarche que dans l'hypothèse précédente à ceci près qu'il est plus délicat de savoir quel est le montant de l'avantage indirectement consenti. La jurisprudence admet que l'administration remette en cause la valeur des actions et propose sa propre évaluation :

> "Considérant que la valeur vénale des actions ainsi cédées, qui n'étaient pas cotées en bourse, doit être appréciée compte tenu de tous les éléments dont l'ensemble permet d'obtenir un chiffre aussi voisin que possible de celui qu'aurait entraîné le jeu normal de l'offre et de la demande à la date où cette cession est intervenue." (2).

---

(1) - Le C.E. se fonde souvent sur "le court laps de temps qui sépare l'achat de la revente" C.E. 19 novembre 1975 req. n° 94 763 D.F. 1976 n° 10 comm. 355.

(2) - C.E. 22 mars 1961, req. n° 41 867. D.F. 1961 n° 18 comm. 422.

Cette recherche est délicate car on ne peut retenir la valeur de capitalisation de l'action d'après la consistance de l'actif de la société qui exclut les considérations économiques du moment. Dans une espèce du 8 novembre 1965 (1), l'administration a tenu compte de l'importance des réserves, dégagées ou potentielles, ainsi que des perspectives de la branche industrielle de la société.
En fait, ce qui fait préférer l'évaluation administrative, dans la mesure où elle ne s'avère pas exagérée, c'est l'existence de liens entre cédant et cessionnaire ; c'est cette existence qui permet de penser "que le prix de cession a été concerté selon des vues qui ne sont pas celles du jeu normal des intérêts respectifs des sociétés séparément envisagées et qui, en conséquence, appellent un attentif contrôle afin d'éviter qu'à cette occasion soit éludée une matière imposable." (2)

Les redressements concernant les recettes s'adressent donc à deux procédés de minoration du bénéfice imposable : les omissions et les abandons de recettes.
Les redressements concomitants trouvent également leur application dans le domaine des dépenses injustifiées.

---

(1) - C.E. 8 novembre 1965 req. n° 55 731
D.F. 1965 n° 50 comm. 1178.
(2) - Conclusions du Commissaire du Gouvernement POUSSIERE
C.E. 8 novembre 1965 précité.

DEUXIEME SOUS-PARTIE

LES REINTEGRATIONS DE DEPENSES INJUSTIFIEES

Dans cette sous-partie, l'action de l'administration s'oriente vers les dépenses. C'est l'étude des différents postes de dépenses pour faire ressortir, s'il y a lieu, une qualification erronée de certaines sommes qui serviraient plus l'intérêt particulier des associés que l'intérêt social. Le changement de qualification concomitant à une volonté de camoufler des distributions déguisées justifie les redressements opérés par l'administration.

Trois titres seront nécessaires :

TITRE I LES DEPENSES DU PERSONNEL

TITRE II LES COMPTES COURANTS D'ASSOCIES

TITRE III LES DEPENSES ANORMALES (les libéralités)

Mais auparavant, dans un chapitre préliminaire, nous allons voir quelle est la position législative vis-à-vis de tout ou partie de ces dépenses afin de dégager les règles générales de déductibilité.

CHAPITRE PRELIMINAIRE : LA LOI DU 12 JUILLET 1965

La tendance des contribuables a toujours été d'étendre le plus possible la notion de déductibilité des frais généraux.
De son côté, l'administration entend limiter cette déductibilité aux dépenses correspondant à une contrepartie, qu'il s'agisse d'un travail, d'une fonction ou d'une charge réelle. C'est le caractère effectif de la contrepartie qui est exigé. Pour faire obstacle à cette tendance du contribuable, on est passé de la demande de la simple justification de la réalité de la dépense à la justification de la nature même de cette sortie du patrimoine social. La dépense appartient-elle à la catégorie des charges étroitement liées à la bonne marche de l'entreprise ? C'est là une question de nature.
La bonne marche de l'entreprise nécessite certes un volant de frais qui sera considéré comme déductible du bénéfice imposable tant que son montant ne sera pas étranger à l'intérêt social. La théorie des actes de gestion anormaux a donné à l'administration une possibilité de contrôle de la marche de l'entreprise sans vouloir toutefois bousculer, au moins en théorie , le principe de la non-immixtion de l'administration dans les affaires de l'entreprise.

Parallèlement à cette démarche, les tribunaux exerçaient un droit de contrôle quant à la justification (1) et quant à l'objet des dépenses. Ainsi, les contribuables devaient établir que les frais en cause ne faisaient pas double emploi avec ceux directement payés par la société (2) et ne pouvaient se contenter de soutenir que lesdits frais n'étaient pas exagérés eu égard à l'importance des affaires traitées (3).

---

(1) - C.E. 12 février 1969 req. n° 73 374 B.C.D. 1969 p. 170
(2) - C.E. 28 avril 1971 req. n° 80 340 rec. p. 311.
(3) - C.E. 3 février 1970 req. n° 76 042
D.F. 1970 n° 19 comm. 532.

En fait, trois conditions de déduction se dégagent de cette jurisprudence. Il faut que les dépenses en cause :

- se rattachent à la gestion normale de l'entreprise ou soient exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation ;
- se traduisent par une diminution de l'actif net de l'entreprise ;
- correspondent à une charge effective et soient appuyées de justifications suffisantes.

Une limite était cependant portée à cette exigence de justification qui a été tracée par un arrêt du 11 mai 1960 (1) :

> "Considérant que ces dispositions (de l'article 81-1° C.G.I.) donnent à l'administration le droit de demander aux contribuables des renseignements de nature à permettre de vérifier que les allocations spéciales qu'ils ont reçues ont été utilisées conformément à leur objet et d'apprécier, sous le contrôle du juge, la valeur de ces renseignements, mais ne lui permettent pas d'exiger des justifications détaillées impliquant la production d'une comptabilité assortie de factures et de pièces écrites".

A cette théorie, à cette jurisprudence est venue s'ajouter un texte très important en matière de frais généraux. Il s'agit de la loi du 12 juillet 1965 (2), modifiant l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers. Cette loi a d'abord pour effet d'instituer un système de justifications de dépenses pour certains frais généraux et précise leurs conditions de déductibilité. Ces conditions s'appliquent à toutes sortes de frais figurant ou non dans le relevé des justifications : elles reprennent et complètent les trois conditions dégagées par la jurisprudence. On note une volonté de renforcer les justifications à présenter et une augmentation des pouvoirs d'appréciation des agents de l'administration.

Pourtant une instruction administrative du 22 mars 1967 (3), qui précise les modalités d'application de la loi de 1965, souligne que si les dispositions du texte de 1965 tendent à assurer une meilleure assiette de l'impôt, elles n'ont pas pour objet d'inciter l'administration à s'immiscer davantage dans la gestion des entreprises. Il y est dit que si les nouvelles mesures entraînent de nouvelle sujetions à toutes les

---

(1) - C.E. 11 mai 1960 req. n° 46 522 Rec. p. 312.
(2) - Loi n° 65 - 566 du 12 juillet 1965
D.F. 1965 n° 30 comm. 815.
(3) - instruction du 22 mars 1967, J.C.P. C.I. 1967, 81197.

entreprises, elles ne visent que celles qui échappent à l'impôt par l'emploi abusif de la notion de frais généraux.

Les conditions de déductibilité des frais engagés par les entreprises sont décrites à l'article 27 de la loi (1). Cet article s'applique à toutes les personnes morales visées à l'article 8 du C.G.I. ainsi qu'à toutes les entreprises individuelles à partir du moment où elles exercent une activité industrielle ou commerciale et sont assujetties à l'impôt d'après leur bénéfice réel. Il en est de même, quelle que soit leur activité, des sociétés soumises à l'I.S.

Deux séries de mesures se dégagent de la loi : les premières ont un caractère essentiellement objectif et concernent les justifications à présenter. Ce sont des mesures plutôt préventives. Les secondes viennent a posteriori et déterminent quelles sont les conditions de déductibilité. Elles sont plutôt subjectives.
La sanction est la même, c'est la taxation des sommes litigieuses au titre des revenus distribués : réintégration dans le bénéfice imposable de la société et imposition personnelle des bénéficiaires.

I - LES MESURES OBJECTIVES

A - L'INSTITUTION DU RELEVE DETAILLE

Aux termes de l'article 27-1° de la loi : "les entreprises sont tenues de fournir, à l'appui de la déclaration de leurs résultats, le relevé détaillé des catégories suivantes de frais généraux lorsque ces frais excèdent les chiffres fixés par arrêté du ministre des Finances pris après consultation des professions intéressées". La déclaration est obligatoire pour l'ensemble des rubriques lorsque les frais excèdent, fut-ce pour une seule des rubriques, les chiffres suivants : (2)
- rémunérations directes et indirectes :
En ce qui concerne les entreprises de plus de 200 salariés : 300 000 F pour les 10 personnes les mieux rémunérées ou si la rémunération d'une personne excède 50 000 F. Pour les entreprises de moins de 200 salariés,

---

(1) - Loi n° 65-566 du 12 juillet 1965. J.O. 12-13 juillet 1965.
(2) - Arrêté du ministre des finances du 8 juillet 1966, J.C.P. CI 1966 n° 79 470.

le premier chiffre est ramené à 150 000 F alors que celui de la plus grosse rémunération demeure fixé à 50 000 F.

- Frais de voyage et de déplacement

Le montant des frais est fixé à 12 000 F pour les 5 ou 10 personnes les mieux rémunérées (selon l'importance de l'entreprise)

- 20 000 F pour les dépenses et charges afférentes aux véhicules et autres biens dont les 5 ou 10 personnes les mieux rémunérées peuvent disposer en dehors des locaux professionnels.

- 10 000 F pour les dépenses et charges de toute nature afférentes aux immeubles non affectés à l'exploitation et mis à la disposition des 5 ou 10 personnes les mieux rémunérées.

- Cadeaux :

2 000 F pour les cadeaux de toute nature, à l'exception des objets conçus spécialement pour la publicité et dont la valeur unitaire ne dépasse pas 100 F par bénéficiaire.

- 5 000 F pour les frais de réception, y compris les frais de restaurant et de spectacle.

Le C.N.P.F. a fait remarquer (1) que la direction générale des impôts était déjà en mesure d'exercer son contrôle en matière de frais généraux et a marqué sa désapprobation à l'égard de ces nouvelles mesures qui ne font qu'ajouter aux contraintes imposées aux sociétés. Face à ces nouvelles sujétions, le centre du patronat a exprimé son souhait de voir la jurisprudence faire preuve de libéralité quant aux relevés de frais.

En réponse, il est intéressant de noter les déclarations d'intention de l'administration. Ses affirmations cherchent à apaiser les esprits, à rassurer sur le but de ces mesures qui sont moins une brimade qu'une prévention contre les abus. "Ces mesures ont pour seul objet le contrôle des abus et non d'imposer des problèmes de justification, de comptabilité de frais aux entreprises qui suivent les instructions fiscales" (2).

---

(1) - Commentaire du C.N.P.F. D.F. 1966 n° 31 comm. 788.
(2) - Instruction du 22 mars 1967, J.C.P. C.I. 1967 81 197.

B - LES AMENAGEMENTS

1) - Quant au relevé détaillé

S'il est établi qu'une omission ou une erreur de déclaration a été commise de bonne foi, les dépenses en cause échappent à la réintégration et à la taxation au titre des revenus distribués. Ceci est affaire de circonstance. La circulaire de 1967 a cependant établi trois conditions qui, résumées, font présumer la bonne foi :

- si l'entreprise défaillante présente des attestations des bénéficiaires des sommes non déclarées, certifiant qu'ils les ont comprises dans leur propre déclaration en temps opportun ;
- si l'entreprise n'a commis aucune infraction de même nature au cours des trois exercices précédant celui au cours duquel l'infraction a été constatée ;
- si la déduction des sommes déclarées n'est pas contestée pour d'autres motifs.

A cela, il faut ajouter que les sommes non déclarées ne seront pas assimilées à des revenus distribués chaque fois que la société aura démontré que les dépenses correspondantes auront été exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation et qu'elles ne sont pas excessives.

2) - Quant à la date d'application

Le C.N.P.F. préconisait, face aux complications comptables apportées par la loi, qu'il soit instauré une période transitoire et proposait que le texte ne trouve sa première application que pour l'exercice ouvert postérieurement à la parution d'un arrêté ministériel, en date du 8 juillet 1966 (1), apportant des précisions sur les conditions d'application de la loi.

Le Ministre des Finances a précisé que l'exercice 1965 n'était pas concerné par la loi. Pour l'exercice 1966, les renseignements peuvent, à l'intérieur de chaque rubrique, être fournis globalement sans ventilation d'aucune sorte. La loi de 1965 a donc trouvé sa pleine application pour les résultats de l'exercice 1967.

---

(1)- J.O. 27 juillet 1966 6 466

Les entreprises qui n'ont pas déclaré les frais visés à l'article 27-1° dans les conditions prévues, perdent le droit de comprendre les sommes correspondantes dans leurs charges d'exploitation admises en déduction pour la détermination du bénéfice imposable. De plus, les chiffres globaux correspondant à chaque catégorie de dépenses sont communiqués à la prochaine assemblée générale sous la responsabilité des commissaires aux comptes.
Le système est donc le suivant : à partir de tel ou tel montant de dépenses, l'entreprise doit fournir un relevé détaillé qui est ensuite contrôlé par l'administration.

II - MESURES SUBJECTIVES

A - LE TEXTE

Ces mesures sont subjectives, par rapport aux précédentes, parce qu'elles impliquent une appréciation. Les règles élaborées par la jurisprudence antérieure demeurent applicables même si elles sont renforcées par de nouvelles exigences. Les nouvelles mesures découlent de l'article 27-2° qui se décompose en deux alinéas.

Alinéa 1

"Les dépenses peuvent également être réintégrées dans les bénéfices imposables dans la mesure où elles sont excessives et où la preuve n'a pas été apportée qu'elles ont été engagées dans l'intérêt direct de l'entreprise". Pour apprécier le caractère excessif, les critères jurisprudentiels demeurent valables. La loi de 1965 leur apporte un support législatif et dégage deux cas de réintégration :
- en cas de dépenses exagérées bien qu'engagées dans l'intérêt de l'entreprise,
- lorsque le caractère normal des dépenses est difficile à évaluer.

Si l'appréciation du caractère excessif et la démonstration que ladite dépense a été engagée dans l'intérêt de l'entreprise sont des moyens qui se chevauchent, il est des circonstances où leur confrontation peut être fructifiante. L'instruction de 1967 cite comme exemple les frais de voyage exposés dans une région où l'entreprise ne dispose

d'aucun intérêt commercial, ainsi que les rémunérations servies en contrepartie de services rendus en France par une entreprise ou un contribuable étranger.

Alinéa 2

"Lorsque les dépenses augmentent dans une proportion supérieure à celle des bénéfices imposables ou que leur montant excède celui de ses bénéfices, l'administration peut demander à l'entreprise de justifier qu'elles sont nécessitées par sa gestion". Il suffit que l'une de ces conditions soit remplie pour que l'entreprise doive faire la preuve de la nécessité des dépenses, sans que l'administration en établisse le caractère excessif.

B - TEMPERAMENTS

Le franchissement de ces limites n'est pas absolu et supporte des aménagements. Ceux-ci tiennent au fait que les entreprises connaissent diverses périodes dont il faut tenir compte pour ne pas entraver leur développement. Ce qui est visé par la loi de 1965, c'est l'abus. Celui-ci est exclu lorsque les dépenses exagérées sont la conséquence :

- de difficultés économiques propres à la branche considérée,
- d'amortissements nettement plus élevés que par le passé du fait de la réalisation d'investissements très importants ou d'une application plus étendue du régime de l'amortissement dégressif.
- de difficultés particulières propres à l'entreprise telles qu'inadaptation des productions au besoin du marché ou au progrès de la technique, reconversion des activités traditionnelles ou modifications intervenues dans la structure de l'entreprise.
- de l'engagement de dépenses d'études de prospection ou de fonctionnement entrant dans le champ d'application de l'article 39 octiès du C.G.I. et d'une façon plus générale, de dépenses liées à la mise en oeuvre d'un programme de prospection des marchés étrangers.

Augmenter les difficultés des entreprises au cours de ces cycles par une application disciplinée de l'article 27-2° ne correspond pas au but de la loi.

Par ces aménagements et par ses déclarations de bonnes intentions, l'administration espère sans doute rassurer mais il demeure que ce genre de lois-cadres favorise l'immixtion de l'administration dans les entreprises même si telle n'est pas la volonté du législateur.

TITRE I

Les dépenses de personnel

CHAPITRE I - LES REMUNERATIONS

Les traitements, remboursements forfaitaires de frais et tout autre mode de rémunération sont soumis à l'I.R. au titre des traitements et salaires, entre les mains des bénéficiaires, s'ils sont admis en déduction du bénéfice imposable de la société distributrice. La déduction est refusée si le montant est jugé excessif. Le gonflement de ces rémunérations, directes et indirectes, présente un double avantage. Pour la société, ce sont les frais généraux qui augmentent, réduisant, du même coup, la masse imposable. Quant au contribuable, il échappe à l'imposition au titre des revenus de capitaux mobiliers qui ne bénéficient ni de la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels, ni de l'abattement spécial de 20 % (1) applicable au montant net des salaires, pensions et rentes viagères. Rémunération ou revenus distribués, la qualification est fonction du montant des sommes. C'est ce montant que l'administration contrôle. Comment apprécier ce contrôle ? Immixtion dans la gestion de l'entreprise ou réaction de l'administration face à des pratiques affectant le montant de l'impôt ?

A - LES PRINCIPES DE BASE DU CONTROLE

Pour l'administration ce contrôle est rendu nécessaire pour au moins deux raisons qui tiennent au comportement des dirigeants et à la forme adoptée par la société.

---

(1) - L'article 5 de la loi de finances pour 1974 a ramené le taux de cet abattement à 10 % pour la fraction du revenu net excédant une fois et demie la limite de la dernière tranche du barême. L'art. 14 de la loi du 30 décembre 1975 supprime cet abattement. Mais cette suppression ne s'applique qu'à la fraction des revenus considérés qui excède une fois et demie la limite, arrondie à la dizaine de milliers de francs supérieure, de la dernière tranche du barême. Loi n° 75-1242 du 30 décembre 1975 - D.F. 1976 n° 1.

1) - Le comportement social du dirigeant

Les dirigeants réels, c'est-à-dire de droit ou de fait, ont avec leurs actionnaires des rapports qui sont parfois ambigüs. Les assemblées générales se déroulent selon un cérémonial discret. Les détenteurs du pouvoir dans les sociétés peuvent, même dans les entreprises dites familiales, disposer d'une très grande marge de liberté et réussissent souvent à se rendre indépendants des actionnaires tant pour leur rémunération personnelle que pour la gestion. C'est pourquoi la loi de 1965 a renforcé les mesures de contrôle. Ces mesures ne cherchent pas à brimer les dirigeants en général, mais plutôt à éviter les excès. Mais pourquoi cette méfiance vis-à-vis de ces dirigeants ?

On a pu dire que ce contrôle de l'administration était dû à l'attitude même des dirigeants (1), et plus spécialement à celle des dirigeants français. La psychologie du dirigeant français serait par exemple bien différente de celle de l'anglo-saxon pour qui on parle de nouveau type de dirigeant alors que nous en serions restés à l'ancien. M. MERLE, dans sa thèse, parle de nouvelles conditions économiques appelant de plus en plus la compétence. Celle-ci tend désormais à primer pour faire face à la concurrence accrue, aux investissements toujours plus considérables et difficiles à rentabiliser et pour faire face à bon nombre d'autres problèmes parmi lesquels on pourrait placer l'impôt. Compétence, efficacité, sont les qualités du manager lequel n'apparaît plus comme un "chef d'armée". Cependant, ce nouveau type de direction ne serait pas uniformément adopté et la France serait l'un de ces "ilôts de résistance", les patrons français constituant "une caste se perpétuant elle-même... dirigeant ses affaires dans un style paternaliste sinon autocratique sans se fixer de normes élevées et tout en se réservant des avantages marginaux hors de toute proportion." (2).

---

(1) - MERLE "Les dirigeants d'entreprise et l'impôt", thèse, Lille, 1973.
(2) - A. MURNIER "Le patronat français vu par le candide de HARVARD". Le Monde 10 février 1970.

Cette affirmation, datant de 1970, mérite d'être nuancée. Elle est antérieure à l'essor industriel français, à la modernisation des machines et des mentalités, réalisés sous la présidence de Georges POMPIDOU. Enfin elle semble s'appliquer beaucoup plus aux entreprises de petite et moyenne importance plutôt qu'aux grosses industries. En fait, ceci serait plutôt un argument en faveur de l'administration, quand on connaît l'importance globale des P.M.E. Et M. de la MARTINIERE d'ajouter : "Dans la plupart des entreprises familiales, le remboursement du capital est assuré de façon effective par l'attribution de salaires plus ou moins injustifiés".

2) - La forme de la société

Certaines formes de sociétés présentent des avantages par rapport aux autres. C'est la forme des sociétés soumises à l'I.S. On constate alors qu'un impôt peut constituer un véritable refuge. En réplique à l'ingérance de la fiscalité, les dirigeants d'entreprise ont, en quelque sorte, détourné l'I.S. de ses véritables objectifs. Si la formule des sociétés soumises à l'I.S. attire, ce n'est pas toujours "dans un souci d'accorder la dimension, l'activité et la finalité de l'entreprise à la forme juridique la plus appropriée... En effet, les disparités fiscales invitent la plupart du temps les chefs d'entreprises à choisir la forme juridique de leur entreprise en fonction de critères fiscaux." (1). Cette discrimination entre le régime fiscal des rémunérations des dirigeants selon la forme juridique de l'entreprise explique d'une part, l'extraordinaire engouement suscité par l'imposition à l'I.S. et, d'autre part, la faiblesse du rendement de cet impôt.

Il ressort d'une étude du Conseil des Impôts (2) que la plupart des dirigeants de société anonyme sont de faux salariés. Leur régime "repose sur une pure fiction juridique lorsque les intéressés,

---

(1) - OPPETIT et SAYAG "Les structures juridiques de l'entreprise", p. 52, Librairie technique 1972.

(2) - Rapport du Conseil des Impôts au Président de la République, 1973.

soit parce qu'ils possèdent la majorité du capital social, soit parce qu'ils possèdent une part suffisante de ce capital, détiennent en fait le contrôle de la société." Le Conseil des Impôts ajoute qu'en présence de ces dirigeants-maîtres d'affaires "il n'existe aucun motif pour leur maintenir un régime d'imposition plus favorable que celui applicable aux gérants majoritaires de S.A.R.L. ; en conséquence, les dispositions de l'article 62 C.G.I. devraient être le plus rapidement possible modifiées et étendues à tous les associés ou actionnaires de sociétés de capitaux." (1)

B - LA REGLEMENTATION DU CONTROLE

Depuis longtemps la jurisprudence accorde à l'administration un droit de regard sur les rémunérations :

> "Considérant qu'il appartient à l'administration, même en l'absence de toute fraude de la part des intéressés, d'apprécier, sous le contrôle du juge de l'impôt, dans quelle mesure les sommes ainsi versées constituent non des bénéfices, mais la rémunération normale de l'activité et de la responsabilité de leurs bénéficiaires." (2)

La loi du 12 juillet 1965 reprend la jurisprudence et lui donne une assise législative, son article 29 (3) stipulant que "les rémunérations allouées par les entreprises ne sont admises en déduction de leurs résultats que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du travail rendu." A partir du moment où une restriction est posée, un contrôle s'ensuit automatiquement. Comment exercer ce droit de contrôle ? C'est ce que l'administration a précisé dans l'instruction administrative du 22 mars 1967.

---

(1) - Lors du vote de la loi de 1965, un amendement tendant à déclarer non déductibles du bénéfice imposable à l'I.S. toutes les rémunérations des dirigeants de ces sociétés a été écarté, la commission de l'Assemblée nationale estimant que l'article 30 était suffisant pour juguler les abus. D.F. 1965, n° 22, p. 14.

(2) - C.E. 17 février 1958, req. n° 37 181.
D.F. 1958, n° 28

(3) - repris par le C.G.I. article 39-1° et 111-d

Une stricte application de ce droit de contrôle se fera à l'égard des dirigeants qui sont personnellement intéressés au capital de façon importante ou qui possèdent des liens affectifs ou d'intérêts avec les personnes détenant le contrôle de l'entreprise. A l'égard du personnel non dirigeant ce contrôle sera beaucoup plus exceptionnel ou réservé à ceux qui possèdent les liens d'affection ou d'intérêt avec des personnes visées précédemment.

Quant au sort des rémunérations jugées excessives, il résulte des dispositions combinées des articles 109 et 110 du C.G.I. ainsi que de celles de l'article 08 de l'annexe II du même code. C'est ce qu'a confirmé la jurisprudence (1).

> "Considérant que la société requérante se borne à contester la régularité des redressements du bénéfice imposable à l'I.S. qui sont la conséquence de l'évaluation faite par l'administration des sommes représentant la rémunération de ses dirigeants ;
> mais qu'il résulte que la société n'est pas fondée à critiquer les redressements litigieux ;
> que dans ces conditions c'est à bon droit que le service lui a fait application des dispositions des articles susmentionnés du C.G.I. (109, 110, 08)".

La commission des finances du Sénat avait estimé qu'en cas de rémunération abusive allouée par une société à l'un de ses dirigeants, s'il était normal de frapper le bénéficiaire de cette rémunération au titre des revenus de capitaux mobiliers, en revanche il lui semblait anormal de pénaliser la société par l'imposition à l'I.S. sur les mêmes sommes. Pour la commission cette sanction pénalisait moins la société que les actionnaires déjà frustrés par le caractère excessif de la rémunération.

Le gouvernement a écarté cette façon de voir en rappelant que les sommes allouées au titre des rémunérations excessives ne peuvent avoir d'autre caractère que celui de bénéfice (2).

---

(1) - C.E. 13 juillet 1968, req. n° 68 677, Rec. 1968, p. 454
(2) - D.F. 1965, n° 23, p. 12.

Pour l'application des dispositions de la loi, les rémunérations à considérer s'entendent des rémunérations directes et indirectes. Il convient donc de retenir le montant cumulé :

- des sommes versées en contrepartie d'une prestation contractuelle et susceptibles dans le langage courant, d'appellations diverses telles que commissions, honoraires, traitements, soldes, appointements, salaires, gages...
- des indemnités allouées à titre de complément de rémunérations, notamment sous la forme d'indemnités de résidence, de logement, de vie chère...
- de la valeur des avantages en nature,
- des allocations attribuées sans qu'il soit justifié du montant exact des dépenses correspondantes. Tel est le cas notamment des allocations forfaitaires pour frais.

Cette distinction rémunération directe - rémunération indirecte, va guider notre étude.

SECTION I - LES REMUNERATIONS DIRECTES

Le premier problème consiste à déterminer la nature du litige qui peut opposer administration et contribuable en ce domaine. S'agit-il d'une question de fait ou d'une question de droit ? A priori, c'est une question de droit puisque le contrat qui lie l'intéressé à la société et dans lequel le montant de la rémunération est prévu, est contesté si la rémunération paraît excessive. Par ailleurs, si le redressement se confirme, il y a une disqualification fiscale puisque ce qui était inscrit sous le poste salaires devient revenus de capitaux mobiliers. Pourtant, une jurisprudence constante écarte le critère de la disqualification pour y voir un litige qui porte sur le montant des rémunérations et non sur la remise en cause des liens juridiques unissant les associés à la société. (1)

---

(1) - C.E. 7 février 1958, req. n° 40 371
D.F. 1958 n° 18 comm. 438
C.E. 11 mars 1964 req. n° 52 975
D.F. 1964, n° 45.

Seule une réintégration totale mettrait en cause l'apparence juridique. Il s'agit donc d'une question de fait qui permet la saisine éventuelle de la Commission départementale des impôts directs.

Le régime des rémunérations suit la distinction établie entre les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux. Les prélèvements que l'exploitant individuel, les membres des sociétés en nom collectif, les commandités des sociétés en commandite simple s'attribuent en rémunération de leur travail,ne sont pas considérés comme des charges de l'entreprise. Ils sont rémunérés par le bénéfice parce que la personnalité des associés reste prépondérante par rapport à la personnalité de la société du fait que le contrat de société est conclu "intuitu personae". Dans les sociétés de capitaux, la personnalité morale - plus forte semble-t-il que dans les sociétés de personnes - renforcée depuis la réforme de 1948 par l'établissement de l'impôt sur les sociétés,fait qu'il existe une véritable dualité de personnes à partir de laquelle peuvent naître de véritables contrats de travail entre sociétaires et sociétés (1). Aussi distinguerons-nous entre les sociétés soumises ou échappant à l'impôt sur les sociétés.

I - LES SOCIETES NON SOUMISES A L'I.S.

A - REMUNERATION DES ASSOCIES

En application des dispositions de l'article 8 du C.G.I., les bénéfices réalisés par ces sociétés doivent être soumis à l'I.R. établi au nom de chacun de leurs membres. Cette règle comporte d'importantes conséquences quant à la détermination du bénéfice imposable.
L'article 60 du C.G.I. dispose que "le bénéfice des sociétés est associations visées à l'article 8 est déterminé dans tous les cas dans les conditions prévues pour les exploitants individuels imposables d'après

---

(1) - L. RIVES "Obsession fiscale et administration des entreprises" Thèse Bordeaux, 1959.

le montant de leur bénéfice réel." Enfin "sont considérés comme B.I.C. pour l'application de l'I.R., les bénéfices réalisés par des personnes physiques et provenant de l'exercice d'une profession industrielle et artisanale" (1). Les sociétés ne relevant pas du régime de l'I.S. sont assujetties, comme pour les exploitants individuels, au titre des B.I.C. en la personne de chacun de leurs associés. Ainsi, de même que le travail fourni dans son entreprise par un exploitant individuel n'est pas rémunéré par un salaire, de même seul un B.I.C. peut rémunérer le travail effectué dans une société non soumise à l'I.S.

> "Considérant que le bénéfice net doit s'entendre des profits que le contribuable retire de l'exercice de sa profession ; considérant que le travail des associés, directement intéressés à la prospérité de leur exploitation est rémunéré par leur bénéfice net et que les émoluments qu'ils s'attribuent ne peuvent être regardés comme constituant une charge effective de l'entreprise." (2)

Le problème des rémunérations excessives ne se pose donc pas dans ce cadre là. Qu'en est-il maintenant pour ceux qui ne participent pas au contrôle de l'entreprise ?

B - REMUNERATION DES SALARIES

A l'égard du personnel non dirigeant, on a vu dans quelles conditions, l'administration exercerait son droit de contrôle : plus particulièrement lorsqu'il y a communauté d'intérêts entre le bénéficiaire du traitement et les dirigeants.

1) - Le Conjoint

La rémunération versée au conjoint peut servir à éluder l'impôt, en faisant passer au titre des traitements et salaires une

---

(1) - à l'exception des artisans pêcheurs, pour les revenus correspondant aux rémunérations dites "de la part" qui leur reviennent au titre de leur travail personnel, ces rémunérations étant classées dans la catégorie des "salaires" art. 34 C.G.I.

(2) - 8 décembre 1922 Rec. p. 291.

partie des B.I.C. Cela revient à faire passer par autrui ce que les associés ne peuvent éluder, à diminuer leur part de bénéfice par le salaire de tierce personne. Le salaire du conjoint n'est déductible que s'il correspond à un travail effectif. L'examen de cette condition déterminera la décision de l'administration. On tombe alors dans le régime classique des rémunérations excessives.

2) - Les indivisaires

Les indivisaires perçoivent-ils des bénéfices ou peuvent-ils être rémunérés ? On note à ce sujet une évolution de la jurisprudence.

Arguments en faveur des B.I.C.

Les arguments sont soulignés par le Commissaire du Gouvernement M. MARTIN et approuvés par le Conseil d'Etat (1). Dans cette espèce un chef d'entreprise travaillait et ne percevait aucun salaire en contrepartie. Son profit, dans toute son intégralité, était un profit industriel et commercial. A la suite de son décès, l'indivision reprend seulement sa place, c'est-à-dire que la situation juridique ne se trouve pas changée. L'ensemble des rémunérations allant à l'indivision, qu'il s'agisse des rémunérations des indivisaires gérants ou des profits répartis entre les autres indivisaires, doit être regardé comme des B.I.C.

Tempéraments

Deux conditions cumulatives sont susceptibles d'atténuer la rigueur jurisprudentielle. L'indivision ne doit pas révéler l'existence d'une société de fait (2). Lorsqu'une société de fait est reconnue dans les rapports entre deux ou plusieurs personnes, les profits résultant de l'activité présentent le caractère de bénéfices distribués, non de traitements et salaires. Il doit exister une convention préalable.

---

(1) - C.E. 13 mars 1939 req. n° 62997 R.O. p. 137

(2) - C.E. 16 février 1944 req. n° 67 203 R.O. p. 45

"Les cohéritiers avaient expressément chargé l'intéressé d'une fonction précise dans l'entreprise, moyennant un salaire déterminé." (1)

A partir de là, on retrouve les mêmes critères quant au caractère déductible de la rémunération :

"Considérant que l'entreprise de transports routiers appartenant aux époux G. est, après le décès de l'un d'eux survenu en 1944, restée dans l'indivision entre la dame veuve G. et ses quatre enfants mineurs ;
considérant qu'il résulte de l'instruction que le sieur G. a été employé de 1952 à 1955 dans ladite entreprise où il exerçait une activité technique ;
que les rémunérations versées de ce chef constituent la contrepartie d'un travail effectif ;
qu'il n'est pas établi que le montant ait été exagéré eu égard aux services rendus ;
qu'ainsi le sieur G. doit être regardé comme salarié de l'entreprise." (2).

II - LES SOCIETES SOUMISES A L'I.S.

C'est dans ce cadre que l'étude du montant des rémunérations présente son principal intérêt. L'article 29.1 de la loi de 1965 dispose que les rémunérations allouées par les entreprises sont admises en déduction dans les résultats, dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu. La jurisprudence, dans un but d'approche de la vérité, combine ce critère avec celui de l'importance de la rémunération par rapport au chiffre d'affaires. Une comparaison avec les rémunérations versées dans les entreprises similaires de la région vient compléter ce travail de "moralisation" des rémunérations (3).

---

(1) - C.E. 8 novembre 1972 req. n° 82 837, Rec. p. 717.
(2) - C.E. 24 mars 1965 req. n° 54 340
D.F. 1965 n° 16 comm. 495
(3) - Les rémunérations doivent être appréciées distinctement pour chaque dirigeant en fonction de ses propres qualifications et prestations.
C.E. 11 mars 1976 req. n° 91 094
R.J.F. 1976 n° 5-225.

A - LE CRITERE DU TRAVAIL EFFECTIF

Ce contrôle porte essentiellement sur la réalité des services, cause juridique de la rémunération. Cette rémunération doit correspondre à un travail effectif de gestion et de direction ; l'inspecteur apprécie l'intensité de l'activité déployée dont la présence et le cumul des responsabilités sont les indices.
La jurisprudence du Conseil d'Etat, antérieure à la promulgation de la loi, conserve toute sa valeur et continue d'être appliquée. Aussi, l'activité du bénéficiaire, la nature de ses fonctions, la responsabilité qu'il assume demeurent les bases de référence, de même que l'importance des fonctions doit toujours être rapprochée de la nature et du volume de l'entreprise.
Mais il n'existe pas de critères purement objectifs, malgré certains points de référence, et l'appréciation du juge demeure souveraine.
Ce caractère essentiellement subjectif, s'il permet au juge d'adopter pour chaque espèce la solution la plus appropriée, la plus proche du réel, compte-tenu des circonstances de l'affaire, n'est pas sans présenter des inconvénients. Les sociétés se trouvent dans l'impossibilité de fixer à coup sûr les rémunérations des dirigeants. Ne correspondant pas à des critères fixes et précis, une rémunération peut toujours être contestée. Il y a là un facteur d'insécurité d'autant plus grand que l'administration n'hésite pas à provoquer des redressements portant sur des sommes de faible importance. Pour être à l'abri de toute intervention administrative, il faudrait que les sociétés recherchent un critère positif, arithmétique. Il leur faudrait se rapprocher des chiffres moyens de rémunérations qui, au regard des solutions dégagées par le Conseil d'Etat, peuvent être regardées comme ayant fait, en quelque sorte, l'objet d'une homologation. Cette solution serait non seulement difficile, parce qu'elle nécessiterait d'utiliser le moyen de la comparaison dont l'emploi s'avère délicat, mais elle serait également inopportune. Le Commissaire du Gouvernement MARTIN faisait, à cet égard, justement remarquer qu'il faut réagir "à cette tendance inquisitoriale de l'administration dont l'idéal semble à coup sûr d'aboutir pour la vie privée à des grilles de traitements imposables dans les différentes affaires afin de projeter dans la vie professionnelle

le système de tableaux d'indices chers à la fonction publique." (1)

Les affaires relatives aux rémunérations des dirigeants sont très nombreuses et si, d'une manière générale la question de fait est simple, il faut parfois déjouer des manoeuvres frauduleuses. De l'étude de cette jurisprudence, il ne se dégage pas une ligne de référence sûre et l'on peut même constater une certaine incertitude.

1) - La nature des affaires

En règle générale, le rôle du Conseil d'Etat consiste à apprécier les éléments qui lui sont soumis et juger si le contribuable ou l'administration apporte la preuve de ce qu'ils soutiennent, après examen de la situation de l'entreprise, et du rôle du requérant dans cette entreprise. Parfois il lui faut aller plus loin que le fait et regarder si l'apparence ne cache pas quelque procédé frauduleux. Un arrêt du 14 novembre 1973 (2) semble offrir, à cet égard, un bon exemple.
Un associé étant salarié recevait à ce titre la somme de 58 millions d'anciens francs par an. Cette somme était en réalité partagée avec son co-associé qui, en raison des règles de sa profession, ne pouvait officiellement être salarié de l'entreprise. Bien entendu, le cumul de ces sommes sur la tête d'un seul associé entraînait une servitude fiscale importante puisque le bénéficiaire officiel devait payer deux parts d'impôts. Pour y remédier, les deux associés passèrent une convention aux termes de laquelle le co-associé compensaitentre les mains du premier associé les charges fiscales payées à sa place. L'existence d'un partage a priori interdisait l'hypothèse d'une libéralité a postériori, hypothèse soutenue par la société. Il suffisait alors à l'administration de relever que l'existence de ce partage constitue la preuve qu'à concurrence de la moitié, les sommes en cause ne constituent pas la rémunération normale des services rendus par le premier

---

(1) - Conclusion sous C.E. 11 octobre 1961 req. 49 378
D.F. 1961, n° 48
(2) - C.E. 14 novembre 1973 req. n° 82 071
D.F. 1974 n° 45 comm. 1366.

associé à la société. D'autre part, le co-associé n'étant pas salarié de la société, cette fraction de rémunération ne pouvait constituer une charge déductible :

> "Considérant que si la société, qui ne nie pas l'exactitude des faits sus-indiqués, soutient que cette rémunération occulte aurait été versée au sieur Y. (co-associé) par le sieur X. (premier associé) et non par elle-même, une dépense de cette nature ne pouvait constituer une charge d'exploitation de la société ;
> que c'est donc à bon droit que, pour la portion reversée au sieur Y. par le sieur X., les émoluments de ce dernier ont été tenus pour excessifs et réintégrés dans le bénéfice de la société requérante."

2) - Les incertitudes de la jurisprudence

Un certain manque de rigueur ressort des décisions du Conseil d'Etat, aussi bien dans les arrêts qui donnent raison au contribuable que dans ceux qui justifient des redressements.

a) - Les rémunérations réintégrées

On constate certaines variations quant à l'opportunité des décisions du Conseil d'Etat. Il est impossible de passer en revue les exemples que nous offre la jurisprudence. Depuis la dernière guerre, les arrêts sont très nombreux. Aussi nous ne prendrons que quelques exemples, peut-être extrêmes, pour illustrer les différences de rigueur que l'on peut noter dans les "attendus".

Dans une espèce jugée le 15 novembre 1972 (1), le président directeur général a vu sa rémunération ramenée de 7 200 à 3 600 F par an. Cette réduction de moitié s'explique par le changement d'activité du requérant. Celui-ci, après avoir dirigé un fonds de commerce, a donné ce fonds en location et son activité s'est ramenée à ladite location. On comprend que la rémunération attachée à un poste de gestion et de direction ne corresponde plus à celle attachée à une activité de location laquelle s'apparente plus à une activité de retraite qu'à une présence active dans les affaires.

A l'opposé, dans d'autres espèces, la motivation du Conseil d'Etat est plus subjective.

> "Considérant qu'il résulte de l'instruction que, compte-tenu des conditions de fonctionnement de la société X. et d'exercice de l'activité du sieur P. qui assumait en outre la gestion de deux autres entreprises similaires, les appointements alloués au sieur P. ne constituaient pas la rémunération normale des travaux de l'intéressé." (1)

Qu'est-ce qui ressort de l'analyse des conditions de marche de cette entreprise ? On remarque d'abord qu'il n'y a pas d'état major. La gestion est excellente, la preuve en est la rotation très rapide des stocks, la suppression des soldes. Quant au montant de la rémunération : il ne s'agit pas d'un montant fixe mais d'un montant basé sur le chiffre d'affaires et variant entre 1,28 % et 1,41 %. En outre, le montant retenu par l'administration était inférieur à la rémunération versée à un directeur technique employé pendant quelques temps. Le critère retenu par le Conseil d'Etat est autre : il repose sur le fait que le requérant ne travaillait pas à plein temps dans cette entreprise. La preuve en est que la femme du sieur P. n'a pas vu sa rémunération corrigée alors qu'elle exerçait la même activité, mais à temps plein.

b) - Les rémunérations normales

On peut rapprocher de l'espèce précédente une affaire du 18 février 1970 (1). En l'espèce, le Conseil d'Etat considère comme action de direction non discutable le fait (pour une dame âgée de 67 à 71 ans et ne résidant pas sur place) de régler les problèmes de recrutement, de rémunérations, et de licenciement du personnel. On peut penser que cette fonction ne nécessite guère une activité de tous les instants dans une entreprise dont la taille ne peut être conséquente vu l'importance du personnel dirigeant. Ce critère du temps est ici écarté alors qu'il a été la base de l'expèce précédente bien que l'activité du sieur P. soit assurément plus énergique que celle de la dame X. Alors, pourquoi avoir choisi le critère temps dans l'espèce du sieur P. et refusé celui de la capacité, de la qualité et du rendement et s'être basé ici sur des critères presque inverses ?

---

(1) - C.E. 18 février 1970, req. n° 75 405
D.F. 1971 n° 9 comm. 360.

Ces contradictions ne sont heureusement pas la règle générale et dans de nombreuses espèces, le Conseil d'Etat s'appuie sur des conclusions plus rigoureuses.

> "Considérant qu'il résulte de l'instruction que tant en raison de l'expansion prise par la société requérante au cours des années d'impositions litigieuses que du montant des bénéfices réalisés eu égard au capital engagé et de l'importance du travail fourni dans le cadre de l'entreprise par les deux gérants, lesquels exercent en outre l'activité de représentants et en plus, pour l'un d'eux, celle d'ingénieur, la société intéressée doitêtre regardée comme apportant la preuve de l'exagération du montant de l'I.S. auquel elle a été assujettie à la suite de la réintégration par l'administration, de la partie de la rémunération des deux gérants jugée excessive par le service." (1)

En l'espèce, il semblait même ne pas y avoir de problème et on peut mettre en doute l'opportunité de l'intervention de l'administration alors que le développement de la société est incontestable au cours des années en cause, alors que la rémunération du capital est plus qu'appréciable et que les gérants non seulement consacrent tout leur temps à la gestion de l'entreprise mais cumulent même les fonctions à l'intérieur de l'entreprise. L'explication peut provenir d'un fait de procédure. La charge de la preuve incombait à la société, celle-ci n'ayant pas fait parvenir ses observations dans les vingt jours qui suivent la notification du redressement.Jouant sur le renversement de la charge de la preuve, l'administration en aura profité pour abuser de la situation. Voilà, en fait, un bon exemple d'immixtion abusive de l'administration dans la vie de l'entreprise. Non seulement ce genre d'intervention crée entre le contribuable et l'administration un climat tendu mais il ajoute à l'encombrement des tribunaux. Et le Commissaire du Gouvernement MARTIN de conclure : "Il s'agit là du type même de litige inutile dont nous souhaitons vivement que la juridiction administrative soit de moins en moins saisie."

---

(1) - C.E. 13 mars 1969, req. n° 49 870.

B - LE CRITERE DU CHIFFRE D'AFFAIRES OU DU BENEFICE SOCIAL

La recherche d'un tel critère obéit à un motif de sécurité. Il s'agit d'établir un critère objectif, donc arithmétique, auquel les entreprises pourront se reporter. D'un autre côté établir des rémunérations proportionnelles au chiffre d'affaires ou au bénéfice social présente l'avantage de sanctionner la gestion. Certains ont voulu établir, à partir des arrêts du Conseil d'Etat, une sorte de grille des traitements déductibles à partir de l'importance de la rémunération par rapport au chiffre d'affaires. Outre les dangers que contient une telle tentative, il apparaît très difficile de tracer des limites arithmétiques au-delà desquelles le traitement serait excessif car chaque affaire présente des aspects particuliers. Ce serait oublier que ce critère n'est pas unique et ce serait faire évoluer le droit fiscal en dehors du réalisme, source de son autonomie. La difficulté de l'opération ressort de l'analyse de la jurisprudence qui tantôt réintégre des rémunérations alors que le pourcentage n'était que de 1,28 % (1) et en accepte qui représentent 5 % du chiffre d'affaires (2).

C - COMPARAISON AVEC DES ENTREPRISES SIMILAIRES

Le Conseil d'Etat compare le montant et l'importance des rémunérations à celles allouées, dans des conditions identiques, à des dirigeants d'entreprise de la région exerçant la même activité. L'utilisation de ce critère ne s'impose, en raison de sa difficulté d'application, et peut-être aussi parce qu'il porte atteinte à l'individualisme fiscal, ni à l'administration, ni au juge de l'impôt. La comparaison est délicate à manier car il est très difficile de trouver des entreprises qui présentent les mêmes structures même si leur secteur d'activité est similaire, mais aussi "lorsqu'elle concerne des personnes qui détiennent une fraction importante du capital et peuvent se comporter plus en entrepreneurs qu'en salariés." (3)

---

(1) - C.E. 25 novembre 1963 précité
(2) - C.E. 15 mars 1937 req. n° 48 177.
(3) - Conseil des Impôts J.O. 3 août 1972.

Aussi, le Conseil d'Etat insiste sur la rigueur des éléments de comparaison.

> "Considérant que la comparaison effectuée par l'administration entre les rémunérations proprement dites des dirigeants de l'entreprise et celles des dirigeants d'entreprises de même importance, ne peut avoir aucune influence sur la solution du litige dès lors que les dirigeants desdites entreprises n'ont pas eu des activités similaires à celles des dirigeants de la société requérante qui effectue des travaux différents de ceux des entreprises retenus comme termes de comparaison et suivant des modalités dissemblables" (1).

Cette condition remplie, l'entreprise requérante, pour apporter la preuve contraire, doit répondre sur les éléments retenus et ne peut se borner à "invoquer le caractère complexe de ses fabrications et la qualification de ses dirigeants" (2). Pour que le contribuable soit en mesure de répondre à l'administration, encore faut-il qu'il soit suffisamment informé. La règle du secret professionnel peut compromettre la rigueur de la comparaison.

Il est difficile de concilier une procédure contradictoire avec la règle du secret professionnel. Pourtant si la société requérante ne peut discuter les éléments de comparaison à cause du secret qui entoure l'imposition des tiers, le Conseil d'Etat, pas plus que l'administration, ne peuvent s'en prévaloir sour peine de porter atteinte aux garanties du contribuable. Comme le souligne le Commissaire du Gouvernement MARTIN (3) : "Les rémunérations des dirigeants sont fonction de la structure des entreprises et, à l'identité de titre dont sont décorés les personnels des différentes maisons, ne correspond pas toujours une identité de travail et une identité de responsabilité." Certes, les renseignements donnés sur les tiers doivent être limités par la règle du secret de l'impôt, mais l'administration est néanmoins tenue de communiquer au contribuable l'ensemble des pièces composant son dossier (4).

---

(1) - C.E. 9 juillet 1971 req. n° 78 989 Rec. p. 526
(2) - C.E. 5 novembre 1962 req. n° 55 055 bis
D.F. 1963 n° 42 bis p. 111
(3) - Conclusions sous C.E. 23 décembre 1964 req. n° 55 669
D.F. 1968, n° 17 bis comm. 245.
(4) - C.E. 25 janvier 1929 req. n° 94 997 Rec. p. 81.

L'article 90 de la loi du 28 décembre 1959 (1) a voulu maintenir l'utilisation des termes de comparaison tout en respectant le secret professionnel et le principe des droits de la défense. Le contribuable peut prendre connaissance de tous les documents pour vérifier la comparaison de l'administration. Toutefois les comparaisons ne porteront que sur des moyennes de chiffres d'affaires ou de revenus. Dans sa volonté de respecter le secret professionnel, le législateur enlève une grande partie de leur efficacité à la technique des termes de comparaison. Pour éviter cet écueil, l'article 90 termine en stipulant que le tribunal administratif peut avoir communication intégrale des éléments de comparaison. Cette mesure, défavorable pour le contribuable, est compensée par le fait qu'elle ne s'applique pas au Conseil d'Etat. Voilà une loi assez surprenante qui traduit les hésitations du législateur qui n'a pas su choisir.

Le but poursuivi tend à vérifier que l'activité des associés ne soit "ni dans sa nature, ni dans le mode et le taux de sa rémunération contraire aux intérêts de la société." (2) Ce contrôle ne s'attache pas à tel critère plutôt qu'à tel autre ; mais cherche plutôt à combiner les différentes sources de renseignements (3). Ainsi l'absence d'un bénéfice

---

(1) - codifié à l'art. 1941-6 du C.G.I.

(2) - C.E. 21 juin 1968, req. n° 68 138 Rec. p. 381.

(3) - "Il ressort à l'évidence de l'état actuel de la jurisprudence en la matière que le C.E. refuse à apprécier une rémunération sur le seul critère de son montant en valeur absolue et qu'il veille à ce que l'intervention de l'administration ne paralyse pas ou n'entrave pas la vie des affaires en tenant compte des circonstances de fait et du dynamisme propre donné à l'entreprise par le dirigeant salarié."
Concl. LASRY sous C.E. 12 novembre 1975 req. n° 94 839
D.F. 1976 n° 8 comm. 282.
Cette attitude du C.E. vient équilibrer la rigueur du législateur qui limite le montant des jetons de présence déductibles (loi de finances pour 1976 n° 75-1278 du 30 décembre 1975, article 15) et qui supprime les rémunérations allouées sous forme de tantièmes (Loi n° 75-1347 du 31 décembre 1975 - J.O. du 4 janvier 1976). Toutefois, l'article 3 de la loi prévoit que cette suppression se fera progressivement et ne trouvera son plein emploi qu'au titre des exercices clos en 1978.

fiscal du fait de son absorption par les rémunérations des dirigeants ne sera pas retenue si elle est due à des raisons techniques et économiques (1). De même, le pourcentage par rapport au chiffre d'affaires ne sera retenu que si les rémunérations apparaissent manifestement excessives même si les bénéficiaires déploient une certaine activité. Ajoutons à tous ces éléments la nature et le volume de l'entreprise. Par ailleurs, le "maître de l'affaire" verra plus facilement assimiler ses rémunérations aux bénéfices distribués.

SECTION II - LES REMUNERATIONS INDIRECTES

Les dispositions de l'article 39-1 2° s'appliquent à toutes les rémunérations directes et indirectes. Par rémunération indirecte, on entend essentiellement les allocations forfaitaires de frais et les avantages en nature. Les sommes qu'elles représentent s'ajoutent à la rémunération directe et c'est le montant global que l'on considère pour se prononcer sur le caractère de la rémunération.

I - LES ALLOCATIONS FORFAITAIRES

Les allocations ont subi une évolution, tant jurisprudentielle que législative, la coupure la plus importante correspondant à la loi de finance pour 1973.

A - REGIME ANTERIEUR A LA LOI DU 20 DECEMBRE 1972

Initialement, la jurisprudence se basait sur l'article 39 1 1° qui dispose que le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges ; parmi ces charges figurent les rémunérations proprement dites et les allocations forfaitaires. La question est de savoir si le total formé par le traitement et ces remboursements, aboutit à une rémunération raisonnable ou exagérée. Ces allocations pouvant, tout au plus, être considérées comme supplément de salaire, jamais comme bénéfices distribués, la question de l'opportunité de leur utilisation ne se posait pas.

---

(1) - C.E. 11 mars 1966 req. n° 64 370 Rec. p. 205.

"Considérant qu'en admettant même que les sommes comptabilisées dans les écritures de la société à titre de frais de voyage et de représentation, allouées à ses dirigeants au cours des années envisagées n'étaient pas appuyées de justifications suffisantes ou n'auraient pas été utilisées aux fins indiquées, cette circonstance n'était pas à elle seule de nature à entraîner la réintégration, dans les bénéfices imposables, desdites allocations, celles-ci pouvant éventuellement constituer non une répartition de bénéfices mais un complément de salaire." (1).

Pour le commissaire du Gouvernement Marcel MARTIN : "l'administration a mieux à faire que de se lancer à la poursuite d'un écrêtage sans portée des rémunérations perçues par les dirigeants d'entreprise.. dans la conduite des affaires privées, les responsabilités qui en découlent justifient dans les bonnes années des rémunérations relativement élevées des dirigeants..."
Deux modifications importantes sont venues changer cette optique, l'une législative, l'autre jurisprudentielle.

1) - La décision du 4 novembre 1970 (2)

Pour aboutir à ce revirement, le Conseil d'Etat, suivant les conclusions du commissaire du Gouvernement SCHMELTZ, s'est appuyé sur la notion de décision de gestion. Le problème se pose alors ainsi : l'inscription d'une somme sous la rubrique indemnisation, allocation, constitue-t-elle une décision de gestion ou une constatation matérielle ? La réponse à cette question commande la qualification des sommes litigieuses (3)
L'entreprise a le choix entre une rémunération salariale et une indemnité: si elle choisit l'indemnité, c'est à raison de la collusion d'intérêts entre l'entreprise et l'associé-salarié. Cette collusion est normale, mais sa manifestation est due à l'absence de risque. Cette notion de risque est importante car on peut dire qu'une fraude sans risque n'est pas "morale". Il n'y a pas de risque car la seule conséquence du refus des sommes en tant qu'indemnité est le retour à la normale, à la situa-

---

(1) - C.E. 23 novembre 1964 req. n° 58 163 - D.F. 1968 n° 17 bis p. 82
(2) - C.E. 4 novembre 1970 req. n° 74 222 et 223 - D.F. 1971 n° 10 comm.346
(3) - supra p. 57

tion telle qu'elle aurait dû se présenter avant contrôle. Avec l'arrêt du 4 novembre 1970, dès lors que les allocations forfaitaires n'ont pas été utilisées conformément à leur objet, il ne peut s'agir que de distributions occultes. Il n'y a plus assimilation de ces allocations avec un salaire mais application de la théorie des décisions de gestion qui rend impossible le changement de qualification.

> "Considérant qu'il est constant qu'une partie des allocations versées à titre de frais de représentation par la société requérante au sieur K. directeur commercial et comptable et membre de la société, n'ont pas été utilisées par ce dernier conformément à leur objet ;
> que la société... qui se borne à soutenir qu'eu égard aux fonctions assumées par le sieur K. et à l'importance de l'entreprise une telle rétribution n'était pas excessive, ne peut dans ces conditions, remettre en cause la décision de gestion qu'elle a prise en inscrivant en comptabilité en tant que frais de représentation les allocations litigieuses."

Cette décision est de portée restreinte quant à la durée puisque la loi de 1965 a mis un terme à son application. Elle demeure néanmoins valable pour les litiges nés avant l'intervention législative (1) et marque surtout le développement de la théorie des décisions de gestion.

2) - L'intervention législative

L'article 30 de la loi du 12 juillet 1965 n'exonère les indemnités et allocations de toute imposition que s'il est justifié :
- d'une part, qu'elles correspondent à des frais inhérents à la fonction dont le montant n'est pas couvert par la déduction forfaitaire de 10 %.
- d'autre part, si elles sont utilisées conformément à leur objet (2).

A ces dispositions s'ajoutent des mesures concernant l'inscription des rémunérations indirectes, donc des allocations, sur des relevés spéciaux.

---

(1) - C.E. 20 avril 1974 req. n° 83 451
D.F. 1974 n° 32 comm. 998

(2) - A souligner que l'article 32 étend la compétence de la Commission départementale aux différents qui naîtraient de ces nouvelles dispositions alors que celle-ci n'était compétente qu'en matière de bénéfices commerciaux, non commerciaux et agricoles.

Les allocations ne remplissant pas ces conditions sont assimilées à des compléments de salaires. Leur montant additionné à la rémunération directe doit demeurer "normal". L'esprit de la loi de 1965 réside plus dans une volonté de prévention que dans une intervention a posteriori. Elle tend à décourager les initiatives frauduleuses. Cette politique présente le net avantage de réduire les interminables discussions qui peuvent toujours naître à l'occasion de l'éternel problème de l'immixtion de l'administration dans la gestion de l'entreprise. Ces dispositions légales ont été accréditées par le Conseil d'Etat :

> "Considérant qu'il résulte de ces dispositions (de la loi de 1965) que les indemnités ou allocations pour frais versées aux dirigeants de société qui ne correspondent pas à des frais professionnels ou qui ne sont pas utilisées conformément à leur objet constituent des suppléments de rémunération ;
> considérant que, toutefois, la rémunération totale ainsi déterminée ne peut être portée dans les charges déductibles pour le calcul du bénéfice que dans la mesure où elle est justifiée par un travail effectif et n'est pas excessive eu égard au service rendu". (1)

Cette solution s'applique à tous les litiges nés entre le 12 juillet 1965 et le 1er janvier 1973.

B - LE REGIME ACTUEL

L'évolution quant au sort des allocations forfaitaires va dans le sens de la sévérité. Cette notion d'allocation s'est vue vidée de tout sens avant d'être évincée de toute exonération à l'impôt. La loi de 1965 renforçait les justifications à présenter. L'instruction du 22 mars 1967 (2) précise qu'il convient d'exiger des dirigeants, dans la mesure du possible, des factures, des notes de frais, des mémoires, sauf dans les cas exceptionnels où de telles factures ne sont pas normalement délivrées (voyage en chemin de fer, réception à domicile sans recours à un traiteur par exemple). La déductibilité se fait de

---

(1) - C.E. 10 janvier 1973 req. n° 82904
D.F. 1974 n° 4 comm. 98.
(2) - Instruction du 22 mars 1967
J.C.P. C.I. 1967 81 197.

plus en plus difficilement et pour l'obtenir les moyens doivent être de plus en plus précis. "L'application de ces principes ne répond naturellement pas à la préoccupation d'interdire dans la pratique la prise en charge forfaitaire des dépenses d'emploi des dirigeants, mais seulement au souci de limiter l'exonération prévue par l'article 30 au montant des allocations forfaitaires effectivement utilisées conformément à leur objet" (1). Malgré les précautions de langage, cette réponse ministérielle annonce la loi du 20 décembre 1972.

La loi de finance pour 1973 (2) consacre son article 15 au régime des allocations forfaitaires applicables aux dirigeants de société, dirigeants de droit ou dirigeants de fait. L'article 15 stipule que "les indemnités, remboursements, allocations forfaitaires pour frais versés aux dirigeants de société visés à l'article 81 du C.G.I. sont, quelque soit leur objet, soumis à l'I.R. et, le cas échéant, à la taxe sur les salaires."
Désormais ces sommes seront toujours considérées comme des suppléments de salaires, quelle que soit leur destination. Rien d'inchangé, par contre, pour les salariés autres que les dirigeants. Cette différence de régime, outre l'absence de collusion d'intérêts, peut s'expliquer par la nature même des allocations. Pour les salariés, leur attribution implique une mesure exacte par l'employeur des dépenses exposées, alors que les allocations dont bénéficient les dirigeants sont généralement attribuées par avance en fonction d'une évaluation approximative, sans ajustement ultérieur. Quant aux associés, non salariés, les allocations qu'ils perçoivent constituent des distributions de bénéfices (3).
L'article 15 de la loi est codifié sous l'article 80 ter et prend effet à partir du 1er janvier 1973.

---

(1) - R.M. au député Pierre RIBES 20 octobre 1970
(2) - Loi de finances pour 1973 ; J.C.P. C.I. 1973 III 39929.
(3) - C.E. 15 mai 1968 req. n° 72 361
D.F. 1969 n° 46 comm. 1383

II - LES AVANTAGES EN NATURE

A - DEFINITION ET EVALUATION

L'avantage en nature consenti par une société à l'un de ses dirigeants revêt le caractère non d'un bénéfice distribué, mais d'un supplément de salaire, à la condition toutefois qu'il trouve son origine dans le contrat de travail qui lie le bénéficiaire à l'entreprise et sous réserve que les rémunérations allouées à l'intéressé, augmentées de la valeur de cet avantage, ne soient pas exagérées eu égard à l'importance des services rendus (1).

Parmi les avantages, on distingue les avantages en nature et les avantages en argent. On entend par avantages en argent "tout profit qui résulte pour le salarié, soit de la prise en charge du remboursement par son employeur de dépenses sociales ou non professionnelles et occasionnelles incombant normalement à l'intéressé, soit d'opérations réalisées à son bénéfice au sein de l'entreprise, compte tenu de sa qualité de salarié de ladite entreprise" (2).
Quant à l'avantage en nature, c'est toute prestation bénéficiant au salarié et prise en compte par la société sous une forme matérielle qu'il convient d'évaluer : allocation en gaz, électricité, logement...

> "Considérant qu'il est constant qu'au cours de l'année 1958 la société requérante a mis à la disposition du sieur X. son directeur, un appartement sis à Nice, dans un immeuble neuf et non soumis à la loi du 1er septembre 1948 ; considérant que la société a ainsi assuré à son directeur un avantage en nature s'ajoutant aux appointements dont bénéficiait le sieur X, et que la circonstance que les loyers seraient particulièrement élevés à Nice n'est pas de nature à modifier le caractère de la dépense ainsi assumée par la société requérante dans le seul intérêt de sont directeur ;
> qu'elle n'apporte aucune justification de nature à établir qu'il s'agirait d'une charge indispensable à la poursuite de son exploitation ; qu'en conséquence..." (3)

---

(1) - R.M. déb. A.N. J.O. 23 octobre 1963, 5337 n° 4112
(2) - M. MAILLET - D.F. 1971, n° 32, p. 8.
(3) - C.E. 22 avril 1963 req. n° 57 151, Rec. p. 230.

Les avantages en nature font l'objet d'évaluation dont les règles varient suivant que le salaire perçu en espèces par le bénéficiaire dépasse le salaire limite fixé pour le calcul des cotisations de sécurité sociale. (1). Dans le cas où le montant global des sommes perçues au cours de l'année n'excède pas ce chiffre, la valeur des avantages en nature doit être appréciée selon les règles applicables en matière d'assurances sociales. Ces évaluations ne visent que la nourriture et le logement (2).

L'évaluation retenue pour le logement est considérée par l'administration de la sécurité sociale comme couvrant les avantages représentés par le chauffage et l'éclairage ; l'administration fiscale admet que ces avantages accessoires au logement ne nécessitent pas une évaluation particulière.
Dans le cas où le montant des sommes effectivement perçues est supérieur au chiffre limite, l'estimation doit être faite en tenant compte de leur valeur intrinsèque (3). Pour l'année 1976 ce chiffre a été porté de 33 000 à 37 290 F ; on peut avancer que pratiquement tous les dirigeants associés-salariés, tombent sous le coup de ce régime.

Pour savoir ce que l'on entend par valeur réelle, valeur intrinsèque, il faut poser la question suivante : quelles économies réelles l'avantage permet-il de réaliser ? S'il s'agit d'un appartement, il faut rechercher le prix de location et discerner entre le secteur libre et le secteur réglementé. Autrement dit, il ne faut plus choisir entre l'existence d'un avantage et son inexistence mais rechercher la valeur que cet avantage représente. Voilà la véritable tâche de l'administration : s'attacher au fait. Ainsi, le bénéfice de l'avantage peut être compensé par des sujétions de présence et de gardiennage (4). La tendance des services fiscaux à ignorer ou minimiser ces circonstances de fait a fait dire au commissaire du Gouvernement MEHL : "l'administration suit la pente naturelle de la facilité bureaucratique. On peut penser qu'à l'époque où la fraude fiscale dénature le système fiscal, les forces

---

(1) - article 51 - 4 de l'annexe III du C.G.I.
(2) - Pour les tarifs : J.Cl. fiscal fascicule 420.
(3) - Instruction 31 janvier 1928 article 187.
(4) - C.E. 11 décembre 1968, req. n° 74 786
D.F. 1970 n° 9 comm. 238.

apparemment limitées de l'administration fiscale trouveraient mieux à s'employer ailleurs."

B - REGIME

1) - Avant la loi de 1965

Avant l'entrée en vigueur de la loi de 1965, les seules sanctions en matière de défaut d'inscription en comptabilité des avantages en nature consistaient en une amende fiscale et une peine correctionnelle (1). Les sociétés devaient néanmoins comptabiliser ces avantages sous leur dénomination. Le problème rencontré était alors le suivant : les entreprises prenaient plutôt l'habitude de les comptabiliser sous la rubrique beaucoup plus générale des frais généraux. Fallait-il y voir une décision de gestion auquel cas le montant de l'avantage était réintégré en qualité de revenu distribué ? Si l'administration s'opposait à toute déductibilité, la jurisprudence se montait plus hésitante. Aux arrêts se basant sur la notion de décision de gestion (2) en succèdent d'autres réfutant la théorie administrative : (3)

> "Considérant qu'il résulte de ces dispositions que la non inscription en comptabilité sous une forme explicite de certains avantages en nature est sanctionnée par l'application d'une amende mais ne peut, en l'absence de dispositions législatives particulières, justifier la réintégration à titre de sanctions desdits avantages en nature dans les bénéfices, dès lors que la rémunération globale allouée aux titulaires de ces avantages ne présentent pas un caractère excessif et ne recouvre pas pour partie une distribution de bénéfices."

2) - La loi de 1965

Depuis la mise en application de cette loi, les entreprises doivent fournir à l'appui de leur déclaration le relevé de leur rémunérations directes et indirectes. Le non respect de ce texte entraîne la réintégration au titre des revenus distribués (4).

---

(1) - Article 1745 C.G.I.
(2) - C.E. 5 mars 1971, req. n° 77 351 - D.F. 1971 n° 12 comm. 408.
(3) - C.E. 20 octobre 1971 req. n° 78 590 J.C.P. - C.I. 1973 1 10851
(4) - L'art. 54 bis du C.G.I. édicte à l'encontre des contribuables imposés d'après le bénéfice réel, l'obligation d'inscrire en comptabilité "sous une forme explicite, la nature et la valeur des avantages en nature accordés à leur personnel" ; l'omission d'une telle inscription emporte l'impossibilité pour l'entreprise d'obtenir déduction des charges ainsi définies mais insuffisamment précisées en comptabilité. C.E. 28 mai 1975 req. n° 94 361.- D.F. 1976 n° 7 comm. 249.

CHAPITRE II - LES REMBOURSEMENTS DE FRAIS REELS

Postérieurement à la loi de 1965, de nouvelles lois et instructions sont venues compléter les informations relatives aux conditions de déductibilité des frais. Parmi elles, certaines ne font que confirmer le régime en vigueur alors que d'autres apportent de nouvelles précisions.

I - LA CONFIRMATION DU REGIME INSTALLE PAR LA LOI DE 1965

. La loi du 20 décembre 1972

Nous avons déjà rencontré cette loi à l'occasion du sort des allocations forfaitaires. L'article 15 n'apporte rien de nouveau en ce qui concerne les remboursements de frais réels, mais elle prend soin de préciser, si tout remboursement forfaitaire de frais aux dirigeants de société est désormais soumis à l'I.R., que le régime de déduction réelle demeure inchangé si ces frais ne font pas double emploi avec ceux déjà couverts par la déduction générale de 10 % et s'ils sont justifiés.

. L'instruction administrative du 13 mai 1973 (1)

Dans son article 3, cette instruction confirme : "Aucun changement n'est apporté au régime des remboursements de frais réels. Ces remboursements demeurent exonérés d'impôts en vertu des dispositions de l'article 81-1 du C.G.I. dans la mesure où ils correspondent à des dépenses professionnelles et où il s'agit de dépenses spéciales dont le montant n'est pas déjà couvert par la déduction forfaitaire normale de 10 % pour frais professionnels

(1) - Instruction du 13 mai 1973 - B.O.D.G.I. 5 F-17-73.

Bien entendu, il appartient aux intéressés d'apporter à cet égard toutes les justifications nécessaires." Encore une fois, pas de précisions supplémentaires ; en revanche, il est annoncé qu'une instruction ultérieure commentera ce qu'il faut entendre par frais professionnels déjà couverts par la déduction forfaitaire de 10 %.

II - LES PRECISIONS APPORTEES PAR L'INSTRUCTION DU 11 JUILLET 1975 (1)

Cette instruction administrative rappelle les principes régissant la prise en charge, pour l'assiette de l'impôt, des frais professionnels des salariés et précise l'application qui doit en être faite au cas particulier des dirigeants de sociétés.

A - LE REGIME DE DEDUCTION APPLICABLE AUX SALARIES

Quatre conditions sont exigées pour que ces frais puissent être remboursés sous dispense d'imposition :

- les dépenses ne doivent pas faire double emploi avec la déduction forfaitaire de 10 %. Pour cela il ne peut s'agir de frais professionnels courants, c'est-à-dire de ceux qui sont nécessités par l'exercice de la fonction rémunérée ;
- les dépenses doivent être strictement inhérentes à la fonction ou à l'emploi, ce qui exclut les dépenses personnelles ;
- elles doivent correspondre à l'existence de dépenses réelles ainsi qu'à l'importance réelle de ces dépenses ;
- elles doivent être utilisées conformément à leur objet.

Lorsque ces conditions ne sont pas remplies, les sommes en cause constituent un supplément de rémunération.

B - APPLICATION DU REGIME AUX DIRIGEANTS DE SOCIETE

Le but de cette instruction est de compléter les informations sur le champ d'application de l'article 81-1°. On retrouve les mêmes références au caractère professionnel des dépenses d'une part, et à la déduction forfaitaire, d'autre part.

---

(1) - Instruction du 11 juillet 1975 - B.O.D.G.I. 5 F 18 75.

1° - Le caractère professionnel des dépenses

Ce principe réaffirmé conditionne toujours la déductibilité. Sont exclus tous les remboursements de frais couvrant des dépenses personnelles. Parmi celles-ci on trouve :

- les dépenses correspondant à l'usage personnel d'une voiture automobile appartenant à la société ou prise en location par elle ;
- les dépenses afférentes au logement personnel du dirigeant ;
- les frais de personnel domestique.

2° - Dépenses couvertes par la déduction forfaitaire

L'instruction administrative dresse une liste des frais déjà couverts par la déduction ; ils correspondent aux frais normalement nécessités par l'exercice de la fonction pour laquelle le dirigeant est rémunéré. Ce sont :

- les frais de documentation personnelle ou de mise à jour des connaissances
- les frais habituels de restaurant lorsque l'intéressé est obligé de prendre ses repas sur place ;
- les cadeaux offerts dans le cadre de relations professionnelles ;
- les frais de transport pour se rendre du domicile au lieu de travail ;
- les frais de déplacement dans la localité où le dirigeant a son lieu de travail habituel ;
- les frais relatifs à des éléments du train de vie possédés par le dirigeant ou dont il a la jouissance.

L'instruction prend le soin de préciser que cette liste n'est pas exhaustive

On remarque que pour les remboursements de frais réels sont posées les mêmes conditions de déductibilité que pour les allocations forfaitaires, Il s'agit donc d'une évolution restrictive pour les possibilités accordées aux entreprises (1). On retrouve dans un régime plus

(1) - *La discrimination opérée par l'administration est fondée en grande partie sur l'interprétation du mot "spéciales" figurant dans le texte de l'article 81-1°. L'administration joue, en effet, sur ce mot en considérant que la disposition susvisée ne s'applique qu'à certaines allocations pour frais professionnels, alors qu'on peut tout aussi bien estimer que le qualificatif de "spéciales" ne sert ici qu'à mieux désigner la catégorie d'allocations exonérées par opposition aux allocations ou indemnités constituant un supplément de salaires. Rien dans la jurisprudence du Conseil d'Etat ne paraît autoriser l'administration à procéder à une telle discrimination, bien au contraire. La distinction entre allocations pour frais d'emplois exonérées d'une part, et les allocations pour frais d'emploi imposables parce que faisant double emploi avec la déduction forfaitaire de 10 % d'autre part, ne peut être qu'arbitraire.*
Commentaire de la nouvelle doctrine administrative D.F. 1976, n° 22 comm. 781.

sévère les mêmes conditions de déductibilité : non cumul avec la déduction de 10 % et caractère strictement professionnel des dépenses. Le régime est le suivant : les dépenses d'ordre personnel sont exclues des charges déductibles et réintégrées dans les bénéfices sociaux. Les dépenses faisant double emploi avec la déduction de 10 % sont considérées comme des compléments de rémunération si elles sont prises en charge par la société. Ces mêmes dépenses peuvent néanmoins être remboursées selon leur montant réel dès lors que la déduction forfaitaire est abandonnée. Leur régime est alors celui décrit par la loi de 1965. Parmi les dépenses ne faisant pas double emploi avec celles couvertes par la déduction forfaitaire, l'instruction du 11 juillet 1975 cite les frais de mission et de déplacement exposés par les dirigeants tant en France qu'à l'étranger ainsi que les frais engagés pour recevoir des clients ou des fournisseurs en dehors du domicile du dirigeant (1). Pour apprécier leurs conditions de déductibilité les juges se réfèrent surtout aux circonstances de fait. Il s'agira de déterminer si tel voyage ou tel repas est bien effectué pour le compte de la société ou si telle réception officielle ne cache pas une mondanité. Soulignons juste que dans la mesure où ils ne respectent pas les règles posées par la loi de 1965, ils sont réintégrés dans les bénéfices sociaux et imposés à l'impôt sur le revenu au titre de revenus de capitaux mobiliers (2).

---

(1) - Rep. Quest. écrite n° 16 634 J.O. déb. Sénat 31 octobre 1975, p. 3140

(2) - Sous le régime antérieur à l'entrée en vigueur de la loi n° 66-10 du 6 janvier 1966 portant réforme des taxes sur le chiffre d'affaires la doctrine et la jurisprudence s'accordaient à estimer que les remboursements exacts de frais n'étaient pas imposables à ces taxes. Mais dans sa rédaction applicable à compter du 1er janvier 1966 l'article 256 du C.G.I. soumet à la T.V.A. les affaires qui relèvent d'une activité industrielle ou commerciale quels qu'en soient les buts ou les résultats. Dans un avis du 13 mars 1973 le Conseil d'Etat a considéré que cette nouvelle rédaction entrainait la caducité de la doctrine et de la jurisprudence.
note du 29 décembre 1975 de la D.G.I.
D.F.1976 n° 4, I.D. 4989.

TITRE 2

Les comptes-courants d'associés

Dans toute entreprise ayant une activité industrielle ou commerciale et quelle que soit sa forme, individuelle ou sociétaire, l'entrepreneur individuel et l'associé dirigeant sont représentés dans les livres de l'entreprise par des comptes qui reflètent les rapports existant, en cours d'exercice, entre l'unité économique et l'individu. Ce sont ces comptes que l'on appelle les comptes courants d'associés. Ils enregistrent tous les mouvements de fonds qui viennent s'instaurer entre sociétés et associés que ce soit dans un sens ou dans l'autre.

L'appellation "compte courant" peut s'entendre de deux sens différents. La première définition nous est donnée par RIPERT (1) :

"La convention de compte courant est celle par laquelle deux personnes décident de porter réciproquement en compte toutes les opérations juridiques qu'elles feront entre elles, de manière à ce qu'il y ait des compensations successives, et de ne procéder au règlement qu'à la clôture du compte par le paiement du solde. Le compte est dit courant parce qu'il enregistre successivement une série d'opérations". Cette convention a pour effet de faciliter les rapports financiers pouvant naître de l'activité de l'entreprise. C'est une convention "par laquelle deux personnes affectent toutes leurs créances réciproques en un mécanisme de règlement par fusion instantanée en un solde immédiatement exigible." Comme les compensations sont successives, une opération règle l'autre et un découvert sera réduit ou supprimé par toute opération en sens inverse.

C'est ce que l'on appelle des avances consenties dans le cadre d'opérations commerciales normales. Lorsque le compte traduit des opérations commerciales normales, exclusives de tout avantage consenti à l'associé, c'est-à-dire lorsqu'il enregistre bien des remises réciproques, le droit fiscal n'intervient pas. S'il en était différemment, ce serait

---

(1) - RIPERT Traité élémentaire de droit commercial, 1968, T. 1, n° 2010.

tomber dans un cadre de mesures anti-économiques.

Il faut distinguer ces véritables comptes courants de ce que l'on appelle par abus de terminologie : "Ouverture de crédit en compte courant", où toute idée de réciprocité des remises est exclue. Ces avantages offerts aux associés résultent de deux sortes d'opérations : soit un mouvement de fonds dans le sens société-associé, soit dans le sens associé-société.

CHAPITRE I - LES DETTES DES ASSOCIES A L'EGARD DE LA SOCIETE

Les rapports société-associés sont régis par l'article 111-a : "sauf preuve contraire, les sommes mises à la disposition des associés, directement ou par personnes ou sociétés interposées à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes sont considérées comme distribuées".

Si l'article 111-a du C.G.I. pose une présomption, c'est parce qu'ici la distribution se détache de la notion de bénéfices réalisés. Les sommes envisagées continuent d'être comptabilisées dans un compte d'associés ; elles ne sortent pas du patrimoine social comptablement parlant. C'est pourquoi la notion comptable de distribution ne suffit pas pour les appréhender. C'est la notion fiscale qui vient compléter, ajouter certaines sommes à la masse des revenus distribués.

Le principe est énoncé dans l'article 109-1-2° qui vise non seulement les sommes qui ne sont pas prélevées en fait sur les bénéfices - comme c'est le cas pour les exercices demeurés déficitaires après redressement - mais aussi les sommes qui, quels que soient les résultats de l'exercice, ne sont jamais incorporées dans le bénéfice taxable. L'article 109-1-2° aurait pu suffire à justifier l'imposition mais le fisc devrait établir la distribution. Or ces sommes sont distribuées et l'article 111a évite un formalisme qui eût été inutile. On a pu dire que le fondement de cette présomption résidait dans la théorie de l'apparence (1), l'administration s'en tenant à l'apparence et non à l'essence de l'acte. Or, il semble bien plutôt que l'essence de l'acte consiste réellement dans la distribution déguisée, l'apparence résidant dans la dénomination "avance...". Et c'est au cas où il y aurait inversion, l'essence rejoignant l'apparence, que le législateur a laissé une porte

---

(1) - COULON "Notion de bénéfices distribués", Thèse, Lille 1973.

de sortie, la preuve contraire.
Le fondement de cette nouvelle notion est la crainte de la fraude : "Le fisc veut déjouer une fraude consistant de la part de la société à ne décider et à ne procéder à aucune distribution, mais à virer aux comptes courants des associés ou à leur verser par personne interposée ou directement, diverses sommes à titre d'avances, de prêts. En fait la société ne demande jamais le remboursement de ces avances ou prêts, elle a ainsi distribué une partie de ses bénéfices et de ses réserves en éludant le paiement de l'impôt". (1)

Dans le cadre de ces rapports sociétés-associés, il faut envisager les avances puis les prêts sans intérêt. Mais auparavant, il faut déterminer à qui s'adresse l'article 111a.

SECTION I - LES PERSONNES CONCERNEES

I - LES PERSONNES EXCLUES DU CHAMP D'APPLICATION DE L'ARTICLE 111a

Les personnes qui ne sont pas visées à l'article 111a ne peuvent en aucune façon contracter des emprunts auprès de la société dont ils sont membres. Les sommes qui correspondraient à ces emprunts sont assimilées à des revenus distribués, sans possibilité de preuve contraire. Cette interdiction est énoncée dans l'article 106 alinéas 1 et 2 de la loi du 24 juillet 1966 : "A peine de nullité de contrat, il est interdit aux administrateurs autres que les personnes morales de contracter, sous quelque forme que ce soit, des emprunts auprès de la société, de se faire consentir par elle un découvert, en compte courant ou autrement...".
L'alinéa 3 étend cette interdiction : "La même interdiction s'applique aux directeurs généraux et aux représentants permanents des personnes morales administrateurs. Elle s'applique également au conjoint, ascendants et descendants des personnes visées au présent article ainsi

---

(1) - BLANCHER "Les entreprises industrielles et commerciales", p. 221.

qu'à toute personne interposée."
Sont également visés les gérants ou associés de S.A.R.L. L'interdiction recouvre la même étendue (1) et envisage les mêmes sanctions (2). Les sanctions sont de deux ordres : à la nullité de la convention peut être ajoutée une sanction pénale pour abus de biens (3).
L'exception au principe est énoncée dans l'article 106 alinéa 2 :
"Toutefois, si la société exploite un établissement bancaire ou financier, cette interdiction ne s'applique pas aux opérations courantes de ce commerce conclues à des conditions normales."

II - LES PERSONNES VISEES A L'ARTICLE 111a

Si les administrateurs de sociétés anonymes et les gérants ou associés de S.A.R.L. ne peuvent en aucun cas recevoir des avances ou prêts de leur société, cette possibilité est laissée aux autres associés, avec la menace qui pèse sur eux de voir convertir ces sommes en revenus distribués.

A - LES ASSOCIES

Le texte ne donne pas de précision supplémentaire quant à cette notion. Aussi le Conseil d'Etat a-t-il eu à l'interpréter.

a) - L'indivisaire

L'indivisaire peut-il être assimilé à l'associé ? Une excellente étude du Commissaire du Gouvernement SCHMELTZ conclut sur l'assimilation indivisaire-associé, repris en cela par la décision du Conseil d'Etat (4). L'argumentation se divise en deux :
- L'indivisaire est responsable.
Du moment que l'indivisaire jouit d'un droit de propriété sur les parts sociales et que l'indivision ne constitue pas une personnalité distincte

---

(1) - Article 51 de la loi de 1966
(2) - article 425-4° de la loi de 1966
(3) - article 437-3° de la loi de 1966.
(4) - C.E. 30 avril 1971 req. n° 79846
D.F. 1972 n° 20-21 comm. 788.

de celle de ses membres, l'indivisaire dispose de droits directs sur les parts sociales. Certes, les indivisaires sont représentés par l'un d'entre eux pour les actes de la vie sociale, mais la circonstance qu'un associé n'exerce pas personnellement ses droits ne lui retire pas la qualité d'associé. Copropriétaire de parts, l'indivisaire est donc responsable à concurrence de ses dettes.

La responsabilité est le critère déterminant.

Peut-on faire prévaloir la notion de vocation au partage des bénéfices sur celle de responsabilité pour établir la qualité d'associé ?

Pour le Commissaire du Gouvernement, une telle solution aurait pour effet d'une part, d'écarter du champ d'application des articles 109 et 111 du C.G.I. les personnes qui, sans être associées, ont néanmoins droit à une part des bénéfices, ce qui est le cas des salariés dans le droit actuel et d'autre part, d'éliminer ceux qui, bien qu'ils soient associés n'auraient pas vocation à recevoir des bénéfices, ce qui est le cas du nu-propriétaire de parts puisque les produits de l'activité sociale vont à l'usufruitier.

Pour calculer le volume de la distribution des revenus de capitaux mobiliers, le législateur a établi deux présomptions :

- celle de l'article 109 1 1° tempérée par l'article 110
- celle de l'article 109 1 2° et 111-a sur les avances, prêts et acomptes.

Pour faire prévaloir la notion de vocation au bénéfice, le raisonnement est le suivant : tirer de la différence entre les deux présomptions, l'interprétation en vertu de laquelle la suspicion dans laquelle le législateur tient les avances, prêts et acomptes est due à la circonstance que les membres des sociétés ont vocation à percevoir des bénéfices et qu'ainsi la personne morale peut fort bien déguiser sous une forme juridique différente une véritable distribution. Ainsi les articles 109 1 2° et 111 ne sauraient-ils s'appliquer qu'à la condition que les associés aient vocation à se partager les bénéfices.

A cela, le commissaire répond que la suspicion dont il s'agit tient moins de la vocation juridique des associés à se partager des bénéfices qu'à leur position privilégiée au sein de la société par comparaison avec les simples salariés qui ne sont en mesure d'exercer aucun pouvoir sur la direction de l'entreprise. La capacité juridique de percevoir un bénéfice est secondaire par rapport à la qualité d'associé propriétaire

d'une partie du capital social, intéressé par conséquent à l'essor de la firme et pouvant, nu-propriétaire ou usufruitier, exercer un certain contrôle sur la marche de la personne morale.
Il serait paradoxal de dire qu'un contribuable n'a pu percevoir des sommes alors précisément qu'il n'est pas contesté qu'il en avait effectivement reçues.

> "Considérant que les dispositions des articles 109-1 et 111 du code général des impôts ne subordonnent pas l'application de la présomption qu'elles prévoient à une condition autre que celle tenant à la qualité d'associé de la personne à la disposition de laquelle ont été mises les sommes dont l'imposition est en cause ;
> qu'il suit de là que la circonstance que, jusqu'au décès de l'usufruitier des parts, le sieur... n'avait pas vocation aux bénéfices sociaux n'est pas de nature à faire écarter cette présomption." (1)

b) - Le nu-propriétaire des parts

Un des critères de la qualité d'associé réside dans la responsabilité financière et le nu-propriétaire de parts d'une société est responsable sur ses biens des dettes de la société. Même si cette responsabilité est limitée à l'apport de l'intéressé, cette circonstance ne l'en distingue pas moins d'autres catégories et notamment des salariés.

> "Considérant qu'en sa qualité de nu-propriétaire indivis, puis de propriétaire indivis de parts sociales de la société à responsabilité limitée... Le sieur... était associé de ladite société." (2)

B - LES SALARIES-ASSOCIES

a) - Les salariés

Les termes de l'article 111-a ne doivent pas être appliqués de manière trop absolue sous peine de provoquer des situations délicates. Ainsi un salarié ayant reçu une avance de la société pour la construction d'une maison individuelle, dans les mêmes conditions que d'autres membres

---

(1) - C.E. 30 avril 1971, Req. n° 79 846 précité
(2) - Article 437 3° de la loi du 24 juillet 1966.

du personnel, se verrait placé sur le même pied d'égalité qu'un gros associé si, par aventure, il possédait quelques actions. Il serait placé dans une situation injuste par rapport aux autres employés. Aussi l'application de l'article 111-a n'est pas si rigoureuse dès lors que l'avance a été accordée à l'intéressé en qualité d'employé et non en qualité d'actionnaire. Cela résulte de la simple mise en oeuvre du principe dégagé par l'arrêt du 30 avril 1971 (1). La distinction est faite entre la participation au pouvoir et la participation aux bénéfices. Dans un cas de ce genre, l'intéressé n'a aucune influence sur la marche de l'entreprise. On retient donc l'aspect responsabilité pour déterminer s'il y a lieu d'appliquer l'article 111-a.

b) - Les salariés-associés

Là, plus que précédemment, il importe de déterminer si l'avance a été consentie à l'intéressé en sa qualité d'associé ou s'il s'agit d'un simple prêt à un salarié. L'administration se réfère à l'ensemble des circonstances de fait. En particulier, elle effectue une comparaison entre les modalités des avances consenties aux associés-salariés et des prêts accordés à d'autres employés.
Une réponse ministérielle donne des précisions sur les circonstances de ces comparaisons : "L'expression "dans les mêmes conditions qu'à d'autres employés ou ouvriers" ne doit pas être interprétée comme interdisant de manière absolue à une société d'accorder à un gérant minoritaire un prêt d'un montant supérieur à ceux qu'elle aurait consentis à son personnel salarié. L'administration a recommandé au service de faire preuve, en cette matière, de largeur de vue, tout en s'efforçant de prévenir les abus qui pourraient résulter de l'octroi de prêts à des salariés ayant la qualité d'actionnaires ou d'associés." (2).

C - LES ASSOCIES PAR PERSONNES OU SOCIETES INTERPOSEES

Les dispositions de l'article 111a permettent de considérer que des avances non prélevées sur les bénéfices et consenties à des

---

(1) - C.E. 30 avril 1971 req. n° 79 846 précité.
(2) - J.O. Débats de l'Assemblée Nationale 3 septembre 1960, p. 2 338.

personnes non associées constituent des revenus distribués à condition d'établir que le bénéficiaire est une personne interposée entre la société et l'associé. Les personnes interposées ne sont pas, par évidence, des associés de la société. En application des seuls principes découlant des articles 109 1 1° et 109 1 2° ces intermédiaires ne pourraient être touchés, l'article 109 1 2° exigeant que les sommes soient prélevées sur les bénéfices et, dans le cas contraire, l'article 109 1 2° exigeant la preuve que ces sommes soient mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts.

Nous avons choisi comme exemple d'application un arrêt du 29 mai 1970 (1). Un associé s'est fait ouvrir dans deux banques où cette société avait déposé des fonds, des comptes à son nom sur lesquels il avait tiré des chèques émis pour l'acquisition de biens personnels, sans avoir au préalable approvisionné ces comptes et sans que, par la suite, aucun intérêt débiteur lui eût été réclamé. De plus, l'une des banques qui servait les intérêts à la société sur les fonds déposés, avait calculé lesdits intérêts, non sur les sommes déposées, mais sur la différence entre ces sommes et le montant des chèques tirés à titre personnel par l'associé-gérant.

> "Considérant qu'il résulte des circonstances que les fonds grâce auxquels le sieur X... a réglé des achats de biens personnels provenaient en réalité non d'avances directes des banques mais des fonds déposés dans lesdites banques par la Société R... ; que la circonstance que ces fonds aient été, postérieurement au contrôle fiscal, remboursés aux banques par les héritiers du sieur X... est sans influence sur le fait que les fonds de la société aient été mis à la disposition du sieur X.. par l'intermédiaire des banques ; que dès lors lesdits fonds aient été à bon droit regardés comme des revenus distribués au sens de l'article 111 du code."

---

(1) - C.E. 29 mai 1970 req. n° 74 785 Rec. p. 365.

SECTION II - LES OPERATIONS CONCERNEES : LES AVANTAGES, PRETS ET ACOMPTES

Historique

Les opérations financières intervenant entre la société et ses membres ont toujours été regardées par le fisc comme suspectes. Ceci explique l'évolution de ce régime dans le sens d'une imposition toujours plus large. Avant 1948, les prêts et avances étaient considérés comme des revenus distribués seulement si l'administration parvenait à prouver que ces opérations dissimulaient de véritables distributions. La charge de la preuve se trouvant dans le camp de l'administration, ce moyen d'éluder l'impôt était de pratique courante. Le décret du 9 décembre 1948 freine cette pratique en renversant la charge de la preuve. C'est le régime actuel.

Le Code fiscal vise les comptes courants d'associés débiteurs. Les sommes correspondantes restent inscrites dans ces comptes sur de nombreux exercices. L'administration peut les réintégrer au titre des revenus distribués et peut également mettre en cause les dirigeants car, pour qu'un compte d'associé soit débiteur, cela nécessite l'accord des dirigeants qui peuvent se voir opposer le délit d'abus de biens sociaux. La charge de la preuve étant du côté du contribuable, il lui appartient de faire tomber la présomption.

I - CRITERES DE LA PREUVE CONTRAIRE

Sur quoi se baser pour faire tomber cette présomption ? Le texte ne donne là-dessus aucune indication, aussi la réponse ne peut-elle venir que de l'administration ou de la jurisprudence.

- Une réponse ministérielle de 1953 (1)

Il s'agit essentiellement d'une question de fait, la preuve contraire devant résulter "de circonstances propres à démontrer que l'opération effectuée ne revêt pas, dans les rapports de la société avec l'associé,

---

(1) - Réponse Sec. Etat au budget
Débat Cons. Rep. 1953 p. 1485 n° 4 251.

le caractère d'une distribution exceptionnelle ou anticipée de produits spéciaux et qu'elle est exclusive de toute faveur spéciale au profit du bénéficiaire." Cette réponse, bien qu'apportant les premiers éléments d'appréciation nécessitait des précisions. Ce fut l'oeuvre de la jurisprudence.

- La jurisprudence

Les premiers arrêts datent de 1956 et 1957. Ils apportent un premier complément d'information. Les critères dégagés concernent l'existence d'un contrat de prêt. Celui-ci doit être à l'origine de l'avance et prévoir la date de remboursement :

> "Considérant que ladite avance n'avait fait l'objet d'aucun acte écrit en précisant la nature et que la date de son remboursement n'avait pas été préalablement fixée..." (1)

A.L'EXISTENCE D'UN CONTRAT

Ce contrat peut recevoir la dénomination de prêt, d'avance ou d'acompte. Il a dans les trois cas le même objet : l'obligation pour la société de remettre à l'associé un certain capital d'une part et, d'autre part, l'obligation pour l'associé de rembourser les sommes mises à sa disposition. La convention passée entre société et associé, soumise à l'administration pour faire tomber la présomption de l'article 111 a, doit remplir certaines conditions. Lorsque le contribuable entend expliquer l'avance par un prêt, il doit établir la réalité de ce contrat en justifiant ses modalités par un acte écrit ayant date certaine :

> "Considérant que le requérant qui ne conteste pas avoir disposé de ladite somme soutient qu'elle était représentative d'un prêt à lui consenti par ladite société ; que, toutefois, la convention sous seing privé datée du 7 octobre 1952, qui n'a pas date certaine, et qui n'a d'ailleurs été produite à l'administration que postérieurement à la notification des rehaussements litigieux, ne saurait être regardée comme constituant la preuve exigée par l'article 111-a du code général des impôts, de la réalité dudit prêt". (2)

---

(1) - C.E. 20 mars 1957, GP 1957.2.57
Egalement C.E. 5 novembre 1956 req. 33 417
D.F. 1956 n° 48 comm. 751
(2) - C.E. 13 juillet 1967 req. n° 67 562 BCD 1967, p. 501

Il importe peu que l'attribution desdites sommes ait donné lieu à une décision des associés (1) ou que les comptes sociaux et les rapports du commissaire aux comptes aient été approuvés par l'assemblée générale des actionnaires (2). En outre, est inopérant l'argument tiré de ce que l'intéressé aurait rendu des services à la société. Cette circonstance ne pouvait justifier une modification que si la comptabilité présentait ladite somme comme un salaire (3).

B - LE CONTRAT DOIT AVOIR PRIS EFFET ANTERIEUREMENT AU VERSEMENT

Cela signifie que le versement doit avoir été effectué en exécution d'un contrat de prêt. Si cette condition relative à l'antériorité du contrat par rapport au versement n'existait pas, il faudrait admettre que les intéressés pourraient prouver la véritable nature des sommes mises à leur disposition à titre d'avances, en excipant d'un acte ou d'un événement postérieur au versement. Cela reviendrait à faciliter les tentatives de distribution déguisée en minimisant les risques. Il suffirait d'opérer une régularisation à l'époque d'une vérification.

> "Considérant que si le sieur... fait état d'un contrat de prêt, dûment enregistré, intervenu entre la société et lui, il est constant que ce contrat n'a été conclu - à la suite d'ailleurs d'une vérification de la comptabilité de la société - qu'en octobre 1953 soit plusieurs années après l'octroi de sommes litigieuses." (4)

L'avance non constatée par une convention préalable est une hypothèse qui dissimule presque régulièrement une distribution. Ceci est d'autant plus sûr que la collectivité distributrice et le bénéficiaire sont en rapports très étroits. Cette communauté d'intérêts nécessite l'exigence d'un contrat réel et d'une preuve préconstituée ou, à tout le moins, concomitante.

---

(1) - C.E. 20 mars 1968 req. n° 71 963 BCD 1968 p. 260.
(2) - C.E. 17 avril 1967 req. n° 67 772 BCD 1967 p. 331
(3) - C.E. 13 juillet 1967 précité.
(4) - C.E. 5 novembre 1956 req. n° 33 417.
D.F. 1956, n° 49.

C - REMBOURSEMENT

La rédaction actuelle de l'article 111-a stipule : "Nonobstant toutes dispositions contraires, lorsque ces sommes sont remboursées postérieurement au ler janvier 1960, à la personne morale qui les avait versées, la fraction des impositions auxquelles leur attribution avait donné lieu est restituée aux bénéficiaires ou à leur ayant droit." (1).

Deux hypothèses sont à envisager :

. Le remboursement a lieu après la vérification fiscale

Les avances sont taxées au titre des revenus distribués et le montant de l'imposition sera remboursé au fur et à mesure des remboursements, dans le cadre des exercices où ils interviendront (2).

. Le remboursement a lieu avant la vérification fiscale

Il y a problème si, auparavant, il n'existe pas de contrat de prêt régulier. Le principe veut que cette absence de contrat suffise à imposer les sommes en cause. Il ne peut y avoir aucune compensation mais simplement deux opérations distinctes d'avance d'une part et de remboursement d'avance d'autre part, déductible des profits imposables de l'année du remboursement. Ce sont deux opérations en sens inverse dont chacune d'elle est affectée à l'exercice particulier et donne lieu à une procédure d'imposition et de dégrèvement indépendante l'une de l'autre.

> "Considérant que la circonstance qu'aux augmentations du solde débiteur dont s'agit en 1952 et 1953 auraient succédé des diminutions dudit solde au cours d'exercices ultérieurs est sans influence sur la légalité des impositions contestées" (3).

Le contribuable ne peut non plus faire tomber la présomption par l'effet d'un simple jeu d'écrituresdont le but est de retarder l'imposition à l'année où le remboursement est envisagé.

---

(1) - issue de l'article 84 II de la loi n° 61-1936 du 21.12.1961.
(2) - Selon certaines conditions énumérées à l'annexe III du C.G.I. ; Article 49 bis à 49 sexies.
(3) - C.E. 2 juillet 1962 req. n° 50 891. D.F. 1963 n° 42 bis p. 9.

"L'intéressé ne peut se prévaloir de la circonstance qu'une écriture de virement aurait fait disparaître, en fin d'exercice le solde débiteur de son compte, dès lors que ladite écriture, passée le 31 décembre 1954, a été immédiatement annulée le ler janvier 1975".

L'administration peut cependant adopter une attitude libérale lorsqu'elle constate le remboursement. Cet assouplissement, non systématique, résulte d'un examen des circonstances de fait. Pour éviter la taxation, les circonstances qui entourent le remboursement doivent montrer de manière non équivoque que, dès l'origine, la société avait bien consenti un prêt remboursable à son associé. Cette attitude libérale s'explique par la difficulté de faire état de circonstances non équivoques.

"Considérant que si le sieur X soutient que dans la mesure où des mouvements de fonds en provenance de recettes occultes auraient eu lieu en sa faveur, lesdits mouvements de fonds devraient être regardés comme constituant des avances, immédiatement compensées par le versement, par lui, de sommes importantes à la société qui les a utilisées pour augmenter la valeur de son patrimoine, le requérant se borne ainsi à préciser l'emploi qu'il a donné aux sommes litigieuses ; qu'en particulier, si tout ou partie desdites sommes ont été remises à la disposition de la société et inscrites au compte courant ouvert au nom du sieur X... dans ses écritures, cette opération ne saurait être regardée, en l'espèce, comme le remboursement d'une avance ou d'un prêt dont l'existence n'est nullement établie." (1)

La preuve du remboursement n'est pas facile dans l'hypothèse où il existe des comptes réciproques et complexes entre la société et son associé, et où la remise de sommes à la société peut correspondre à toute autre opération qu'à un remboursement (2).

---

(1) - C.E. 22 mars 1967 req. n° 66 654 BCD 1967 p. 331.

(2) - La jurisprudence du Conseil d'Etat n'est pas très abondante sur la définition des critères qui permettent de caractériser un remboursement d'avances pouvant justifier de la part du contribuable une demande en restitution fondée sur l'article 111-a-al. 2. Un arrêt du 8 octobre 1975 comble cette lacune et dispose que la preuve du remboursement et, par suite, la date à laquelle il a été affecté, ne peuvent résulter que des écritures de clôture d'un exercice ultérieur ou de la décision, en cours d'exercice, d'arrêter définitivement et de solder les comptes courants dont s'agit.

C.E. 8 octobre 1975 req. n° 90 259.
B.M.I.S. 76 n° 2-76.

Enfin, il n'est pas possible de faire passer ces sommes dans les charges déductibles, au titre des créances irrécouvrables, lorsque les associés sont insolvables car, en tout état de cause, il y a appropriation d'une partie des valeurs sociales.

> "Considérant que ces prélèvements - devenus irrécouvrables du fait de l'insolvabilité des associés - dont les auteurs se sont appropriés une partie des valeurs sociales, doivent être regardés comme une distribution au profit des intéressés ;
> que, par suite ils n'ont pu donner naissance à une perte d'exploitation déductible des bénéfices imposables." (1)

Existence d'un contrat, contrat antérieur au versement et, dans certaines hypothèses, remboursement, permettent de faire tomber la présomption de l'article 111-a. Un dernier problème se pose : celui de la stipulation d'intérêts. Cette stipulation fait partie des composantes du contrat régulier.

> "Considérant qu'il est constant que la société... a inscrit dans ses comptes de l'exercice une somme de 165 000 F correspondant aux intérêts qui lui étaient dus en vertu du contrat de prêt, et que ladite somme a été comprise dans la déclaration de revenus souscrite par le requérant au titre de l'année litigieuse, antérieurement à la vérification qui a abouti au redressement constaté ;
> qu'ainsi le requérant doit être regardé comme ayant apporté la preuve que les sommes litigieuses correspondent bien au montant d'un prêt qui lui a été consenti par la société... et non à des bénéfices distribués par celle-ci." (2).

Ce n'est pas l'existence de cette stipulation qui fait problème, mais les incidences fiscales des prêts sans intérêt.

II - LES PRETS SANS INTERET

L'absence de stipulation d'intérêt, ou la stipulation d'intérêt à un taux anormalement bas, crée, au profit du bénéficiaire,

---

(1) - C.E. 26 février 1969, req. n° 69685
D.F. 1969 n° 18 comm. 683
(2) - C.E. 20 décembre 1961 req. n° 50 745
D.F. 1962 n° 5 comm. 86.

un avantage indirect. Côté société cet avantage constitue un manque à gagner. Avantage indirect et manque à gagner peuvent engendrer des redressements.
Pour examiner ces incidences fiscales, il faut distinguer selon que le prêt est consenti à une entreprise ou à une personne physique, puis envisager la façon dont on détermine le montant des sommes à réintégrer.

A - LA REINTEGRATION DES INTERETS

a) - Prêt consenti à une entreprise

Le bénéfice imposable des entreprises étant constitué par la différence entre l'ensemble des valeurs d'actif et de passif (1), il s'ensuit que seules peuvent être déduites du bénéfice imposable les charges correspondant effectivement aux intérêts de l'exploitation. Ceci permet, le cas échéant, à l'administration de réintégrer dans les bénéfices imposables les charges assumées par une société en vue d'assurer des avantages à des tiers pour des fins étrangères à l'activité. Ce sont ces règles qui permettent la réintégration des sommes qui eussent constitué pour la société des bénéfices taxables dont elle s'est privé en consentant des prêts sans intérêt. C'est la sanction d'un acte de gestion anormal.
L'octroi d'une avance n'est certes pas regardé comme constituant en soi une opération anormale, toute entreprise étant en droit d'utiliser comme elle l'entend ses disponibilités de trésorerie. En revanche, un prêt ou une avance consenti sans intérêt ou qui font l'objet d'une remise de dette ou qui deviennent irrecouvrables seront, a priori, suspectés, par le juge de l'impôt, d'avoir été accordés dans un intérêt autre que celui du créancier, c'est-à-dire en dehors du cadre d'une gestion commerciale normale.
Il n'existe pas de présomption de transfert de bénéfices comme pour les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France (2). Il appartient à l'administration de prouver la distribution indirecte.

---

(1) - article 38 C.G.I.
(2) - article 57 C.G.I.

L'évolution de la jurisprudence est partie du concept d'intérêt commercial pour aboutir à celui d'intérêt économique.

. Intérêt commercial nécessaire

Sont à réintégrer dans les bénéfices imposables les charges assumées à des fins étrangères à l'activité. Dans le cadre des prêts sans intérêt, la réintégration correspond au manque à gagner. Pour taxer ce manque à gagner il appartient à l'administration de rapporter la preuve que le contribuable, qui n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite le maximum de profit qu'il aurait pu réaliser, a délibérément poursuivi un intérêt commercial étranger à l'entreprise.
La preuve est rapportée lorsque les objets respectifs des deux sociétés ne sont complémentaires ni par nature, ni par l'existence de liens commerciaux. La motivation de ces opérations financières réside dans le fait qu'à la tête des sociétés on retrouve soit les mêmes personnes, soit des personnes ayant un lien de parenté. Il existe bien un intérêt entre les sociétés, mais c'est un intérêt entre personnes physiques et non entre personnes morales. Il n'y a pas d'intérêt directement établi entre les deux sociétés, personnes morales dont la consistance est indépendante de la personnalité des associés.

Dans une affaire jugée le 29 mai 1970 (1), une société avait pour objet le commerce des laines, cuirs et peaux, et une autre celui des légumes secs. Ces deux sociétés étaient juridiquement et commercialement étrangères bien que leurs associés fussent communs. La première société avait consenti des avances sans intérêt à la seconde. Au bout d'un certain temps, elle a consolidé les sommes prêtées en les transformant en participation au capital de la société emprunteuse. Le Conseil d'Etat distingue entre les deux périodes. L'acte de gestion change de nature selon que les sociétés sont étrangères ou deviennent dépendantes.

---

(1) - C.E. 29 mai 1970 req. n° 67 221.
D.F. 1971 n° 26 comm. 254.

"Considérant que la circonstance que, le 25 octobre 1956 la société A... a consolidé ses avances à la société B... sous la forme d'une prise de participation dans le capital de cette société ne saurait lui avoir conféré, pour la période antérieure, un intérêt financier à aider ladite société ; considérant qu'il n'est ni établi, ni même allégué qu'elle ait eu un intérêt économique à le faire ;
considérant qu'ainsi la société A a associé des charges étrangères à son activité...

Considérant, en second lieu, qu'à compter du 25 octobre 1956 la société A.. en octroyant à la société B.. des avances sans intérêt a accompli un acte de gestion normal."

Dans la première période aucun intérêt commercial ne justifiant ces prêts, le Conseil d'Etat réintègre le montant des intérêts théoriques. Si dans cet arrêt on voit poindre la notion d'intérêt économique, c'est encore de façon négative, pour en nier l'existence. Il faut attendre un arrêt du 10 janvier 1973 (1) pour que cette notion se développe et soit affirmée comme principe.

. Intérêt économique

Dans ses "Considérant", le Conseil d'Etat affirme l'existence d'une nouvelle cause, celle de l'intérêt économique sous-tendant l'octroi d'une aide financière entre sociétés juridiquement et commercialement étrangères. Les faits sont sensiblement les mêmes que dans l'espèce du 29 mai 1970. L'administration n'est pas fondée à refuser la déduction dès lors :

"Qu'il résulte de l'instruction et notamment des délibérations adoptées par les conseils d'administration de la société Y.. le 6 mars 1958, et de la société X.. le 20 mai de la même année, que la société X.. a, dès avant le 25 mai 1959 (date de la prise de contrôle), entendu agir dans l'intérêt de son exploitation en prêtant à cette entreprise son concours financier, bien que les deux sociétés ne fussent pas encore liées juridiquement l'une à l'autre."

Le Conseil d'Etat n'attend pas la prise de contrôle formelle pour en appliquer les effets. La société devra prouver que l'intention aura précédé l'action de prise de contrôle ou d'association. Cette inten-

---

(1) - C.E. 10 janvier 1973, req. n° 79 312, Dupont, p. 112.

tion se doit d'être concomitante avec le versement du prêt. Sinon ce serait aller à l'encontre de la jurisprudence exigeant un contrat antérieurement contracté, une preuve préconstituée. Cette preuve réside ici non dans un contrat, mais ressort de l'analyse des délibérations du conseil d'administration. On remarque le réalisme bienvenu du Conseil d'Etat qui évite un formalisme inopportun qui aurait conduit à un sort fiscal différent une société, selon qu'elle eût attendu ou non d'avoir établi des relations juridiques formelles avec l'autre société pour établir des relations financières.

Intérêt économique, intérêt commercial sont indispensables pour écarter les soupçons de l'administration quant aux motivations de ces aides financières (1). En leur absence, la motivation reste l'intérêt personnel des dirigeants.

b) - Prêt consenti à un associé

Le fait que le prêt soit accordé sans intérêt vient renforcer la présomption légale de l'article 111-a (2). Si le contribuable est en mesure d'écarter cette présomption, l'administration sera néanmoins fondée à réintégrer une somme correspondant aux intérêts non réclamés dans le revenu imposable de l'associé. Corrélativement cette même somme pourra être rattachée au bénéfice imposable de la société.

---

(1) - C.E. 3 décembre 1975 req. n° 89 412
D.F. 76 n° 13 comm. 467

(2) - Bien souvent, en effet, la société ne sert que d'intermédiaire pour un transfert de fonds, empruntés d'une banque, au bénéficiaire du prêt. Les sociétés qui accordent de tels prêts ne travaillent pas seulement avec leurs propres capitaux, mais encore avec des capitaux empruntés, pour lesquels elles paient des intérêts, intérêts déductibles du bénéfice imposable. Lorsqu'il en est ainsi, on conçoit que si la société emprunte contre intérêt, d'une main - et déduit l'intérêt de son bénéfice imposable - et d'autre part, prête sans intérêt des sommes identiques, il y a, dans cette discordance, l'annonce d'une fraude fiscale puisque l'Etat, du fait de la déduction des intérêts de l'emprunt d'amont, paie une partie de ceux-ci mais ne récupère pas les intérêts d'aval qui, normalement, eussent dû être perçus.

Commentaire sous C.E. 7 janvier 1976 req. n° 94 134
D.F. 1976 n° 20 comm. 703.

Il suffit que la personne physique bénéficiaire du prêt soit un dirigeant de la société pour que l'opération soit considérée comme étrangère à la gestion commerciale de l'entreprise (1), sans tenir compte du fait que, pour accorder le prêt, la société se borne à utiliser sa propre trésorerie.

> "Les intérêts afférents auxdites avances et dont le taux n'est pas contesté ont été réintégrés à bon droit dans les bénéfices litigieux, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que les sommes prêtées provenaient uniquement des fonds propres de l'entreprise" (2).

Dès lors que l'administration a la possibilité de réintégrer les intérêts non réclamés, il reste à déterminer la somme correspondant à ces intérêts.

B - DETERMINATION DU MONTANT DES INTERETS

Le montant des intérêts qu'il y a lieu d'inclure, le cas échéant, dans le bénéfice imposable, est calculé en fonction d'un taux normal qui doit être apprécié, dans chaque cas, au vu des circonstances de fait. Le calcul découle parfois de ces circonstances :

> "Considérant qu'il résulte de l'instruction et qu'il n'est d'ailleurs pas contesté que la réduction d'intérêts de 5 à 2 % consentie par la société à l'un de ses gérants a été octroyée à celui-ci en raison de sa situation familiale; considérant qu'il résulte de ce qui a été dit ci-dessus que les réductions d'intérêts n'ont pas été consenties dans l'intérêt de l'entreprise et constituent, par suite, des libéralités dont le montant devait être compris dans les bénéfices de la société" (3)

---

(1) - C.E. 30 mai 1949, Revue Fiduciaire, n° 516.

(2) - C.E. 7 janvier 1976 req. n° 94 314 ; R.J.F. 1976 n° 3-112 commentaire de l'arrêtiste : "c'est sur sa trésorerie propre que la société a accepté un prêt, trésorerie propre qu'elle aurait pu laisser en banque, les fonds en compte courant ne rapportant aucun intérêt, le bénéfice de l'opération revenant alors à la banque et non plus à l'emprunteur de la société. Sur le plan économique ceci constitue un pas en avant vers une exigence plus généralisée de l'état fiscal tendant à imposer non seulement les bénéfices réalisés, mais encore ceux qui auraient pu l'être par une utilisation supposée plus judicieuse des fonds".

(3)) C.E. 8 décembre 1965, req. n° 55 001 - Rec. p. 669.

"Il est toutefois précisé à cet égard que, d'une manière générale, ce taux peut être le taux moyen d'intérêt des avances sur titre pratiqué par la Banque de France ou, le cas échéant, le taux d'intérêt payé par l'entreprise en cause à raison des sommes qu'elle a personnellement empruntées." (1)

La jurisprudence s'est rangée à cette solution (2).

---

(1) - *Rep. min. J.O. 31.12.1960*
Débat Assemblée Nationale p. 4 758 n° 7 386
(2) - *C.E. 25 novembre 1966, req. n° 63 522*
B.C.D. 1967 p. 48.

CHAPITRE II - LES DETTES DE LA SOCIETE A L'EGARD DES ASSOCIES

Lorsqu'une entreprise veut attirer des capitaux sans recourir aux organismes de crédit et sans lancer d'emprunt-obligations, deux solutions s'offrent à elle : elle peut recourir à une augmentation de capital, ou aux avances des associés par des versements en compte courant. Si, économiquement parlant, on peut assimiler ces sommes mises à la disposition de l'entreprise à des compléments d'apports, juridiquement il ne s'agit pas de comptes d'apports. Les titulaires des sommes versées à la société en plus du capital social, n'ont pas les mêmes obligations que pour leur part dans le capital et le régime est différent. Alors que l'augmentation de capital effectuée par un apport en numéraire donne ouverture au droit de 1 %, le financement des avances en compte courant ne donne pas lieu au versement d'un droit d'enregistrement. De même, dans la mesure où il existe au passif du bilan des bénéfices non encore répartis ou des sommes mises en réserve dans un poste autre que la réserve légale, le remboursement d'une part du capital en cours d'exercice sera considéré comme une répartition imposable du bénéfice. En revanche le retrait de fonds versés en compte courant ne donne lieu à aucune taxation. Enfin, l'avantage le plus déterminant est la différence qui existe entre la charge fiscale de revenus provenant de parts du capital social et la charge fiscale du produit des comptes courants.
Nous étudierons en premier lieu le régime des comptes courants avant d'en envisager les difficultés d'application.

SECTION I - REGIME

I - GENERALITES

a) - Le sort des intérêts

Les intérêts constituent pour la société des charges déductibles (1) alors que les dividendes perçus par les actionnaires constituent un emploi du bénéfice net et non une charge déductible. Cela est vrai pour les sociétés comme pour l'exploitant individuel dont les capitaux trouvent leur rémunération dans le bénéfice de l'exploitation. Dans les comptes courants, les intérêts peuvent être retranchés soit du bénéfice imposable à l'I.S. si la société relève dudit impôt, soit des B.I.C. à soumettre à l'I.R. au nom des associés. Quel que soit le régime fiscal de la société, ces intérêts présentent pour l'associé le caractère de revenus de créances, dépôts, conditionnements et comptes courants au sens de l'article 124 du C.G.I. Ils sont donc soumis soit à l'I.R. (2) soit, sur option, au prélèvement de 33 % libératoire de l'I.R. prévu à l'article 125 A (3).

b) - Les sociétés visées

Le principe de déductibilité des intérêts s'applique aux sociétés constituées avec un capital distinct des sommes supplémentaires qui auront été mises à la disposition de l'entreprise par les associés. Il s'agit donc des sociétés dont le capital a été exprimé et publié. Les sociétés de fait dont le capital n'a pas été exprimé, celles-ci n'ayant pas fait l'objet d'un acte écrit et publié, sont exclues du champ d'appli-

---

(1) - Article 28 de la loi de 1965 (C.G.I. articles 39.1.3° et 212)
(2) - L'avoir fiscal ne leur est cependant pas applicable.
(3) - La possibilité d'opter pour le prélèvement libératoire souffre de deux restrictions depuis la loi n° 70 601 du 9 juillet 1970. Les intérêts versés au titre des sommes déposées par les associés assurant en droit ou en fait la direction d'une personne morale n'ouvrent pas le droit à l'option :
- si versées après le 31 décembre 1970, le total des avances excède 200 000 francs ;
- si, d'autre part, la constitution et la rémunération de ce placement sont liées, en droit ou en fait, à la souscription ou à l'acquisition de droits sociaux.

cation et rejoignent ainsi les entreprises individuelles (1). Cette exclusion posée, les dispositions de l'article 28 s'appliquent à l'ensemble des sociétés, qu'il s'agisse des sociétés de personnes ou des sociétés de capitaux, quel que soit leur régime d'imposition (2). L'instruction administrative du 22 mars 1967 souligne cependant que ces dispositions s'appliquent essentiellement aux sociétés par actions qui, seules, sont en principe admises à étaler dans le temps la libération de leur capital.

En considération des avantages représentés par le mode de financement des comptes courants, ce principe de déductibilité a été réglementé par des textes qui eurent pour objectif de limiter cette pratique, de l'encadrer.

c) - La réglementation du principe de déductibilité

Il y a une triple limitation à la déduction des intérêts des comptes courants. Deux sont applicables à toutes les sociétés et concernent le taux maximum des intérêts déductibles et la libération totale du capital. La dernière ne concerne que les sociétés passibles de l'I.S. et a trait à l'imposition des sommes versées en compte courant. Lorsque ces trois conditions ne sont pas remplies, on parle d'intérêts excédentaires. Si la société n'est pas passible de l'I.S., les intérêts excédentaires réintégrés dans les bénéfices sociaux sont soumis au nom des associés à l'I.R. au titre des B.I.C. Si la société est passible de l'I.S., elle supporte ledit impôt à raison des intérêts excédentaires. En outre, les intérêts ainsi réintégrés sont considérés comme présentant le caractère de revenus distribués et sont soumis à l'I.R. au nom de l'associé bénéficiaire en qualité de revenus mobiliers. Il y a redressements concomitants.

---

(1) - Sont également exclues les sociétés coopératives régies par la loi n° 47.1775 du 10 septembre 1947 (art. 28.2 de la loi de 1965)
(2) - Article 42.1 de la loi de 1965.

II - CONDITIONS ET LIMITES DE DEDUCTION

A - HISTORIQUE

Jusqu'en 1934, on opérait une distinction selon que les sommes laissées en comptes courants présentaient en fait le caractère de suppléments d'apports ou pouvaient être considérées comme des prêts consentis par les associés. La distinction était d'importance mais de mise en pratique délicate car, dans le premier cas, les intérêts devaient être distraits des frais généraux et réintégrés dans les bases de l'impôt. Aussi, à partir de 1935, cette distinction fut abandonnée ; la déduction des intérêts devenait la règle. C'est pourquoi à partir de 1941, les limitations à cette règle sont venues prévenir les abus.

B - LE REGIME ACTUEL

Ce sont les articles 39.1.3° et 212 qui régissent le régime des comptes courants. L'article 39.1.3° concerne toutes les sociétés tandis que l'article 212 ne s'adresse qu'aux sociétés passibles de l'I.S.

1 - Règles communes à toutes les sociétés

"Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant notamment : les intérêts servis aux associés à raison des sommes qu'ils laissent ou mettent à la disposition de la société, en sus de leur part de capital, quelle que soit la forme de la société, dans la limite de ceux calculés au taux des avances de la banque de France majorée de 2 points. Cette déduction est subordonnée à la condition que le capital ait été entièrement libéré."

a) - La libération totale du capital

Le principe

Avant la loi de 1965, il n'y avait pas à examiner si le capital social avait été libéré ou non. Le risque était alors de voir les sociétés qui recouraient aux avances de leurs associés avant la libé-

ration totale de leur capital, déduire des bénéfices imposables des paiements qui étaient en fait des dividendes. C'est l'article 28 de la loi qui a introduit cette limitation. Le capital est considéré comme entièrement libéré à compter de la date d'encaissement de la totalité des sommes dues par les souscripteurs.

Tempérament

Qu'en est-il lorsque des associés ou actionnaires ont laissé ou mis à la disposition de la société des sommes avant augmentation du capital, lorsque l'un des associés est matériellement obligé d'étaler sa souscription ? L'administration admet une mesure de tempérament car la mise à la disposition d'avances par les autres associés des sommes nécessaires présentent des avantages pour l'économie de la société. Cette mesure de tempérament consiste à ne pas appliquer le principe lorsque l'acte constatant l'augmentation de capital prévoit la libération du capital dans un délai maximum de trois ans. C'est l'intérêt de l'entreprise qui commande cette mesure et non l'intérêt personnel direct des associés.

b) - Limite relative au taux d'intérêt

Les intérêts servis aux associés sont déductibles dans la limite de ceux calculés au taux des avances de la Banque de France, majoré de deux points. Le taux des intérêts résulte des chiffres de la comptabilité de l'entreprise. Chaque compte courant d'associé doit être examiné séparément, sans qu'il y ait lieu d'opérer une compensation d'un prêt avec un autre. Le taux des avances de la Banque de France pouvant varier, il convient de calculer un taux moyen prorata temporis (1). L'administration publie régulièrement les taux maxima à prendre en considération. Pour les sociétés dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile c'est la moyenne de l'année d'exercice qu'il faut prendre en compte et non celle de l'année civile.

---

(1) - En 1975 le taux moyen annuel des avances de la Banque de France était de 10,57 %. Le taux maximum déductible a donc été de 12,57 % au cours de cette période.

2) - Règles propres aux sociétés passibles de l'I.S.

L'article 212 stipule : "la déduction n'est admise... que dans la mesure où ces sommes n'excèdent pas, pour l'ensemble desdits associés ou actionnaires, le montant du capital social". (1). Fixé à la moitié du capital social par le décret du 9 décembre 1948, la limite a été portée à la totalité du capital social par l'article 2 de l'ordonnance n° 67 836 du 28 septembre 1967.
Pour apprécier cette limitation, c'est l'ensemble des comptes courants d'associés dirigeants qui doit être comparé au montant du capital social. De plus, pour établir la comparaison entre les sommes versées par les dirigeants de la société, en sus du capital, et le montant de ce capital, il y a lieu de tenir compte "prorata temporis" des variations qui peuvent se produire en cours d'exercice dans le montant de ces sommes, et dans le montant même du capital.
Dans l'hypothèse où l'intérêt servi aux associés est supérieur au taux des avances de la Banque de France majoré de deux points et où le montant des comptes courants des dirigeants excède le montant du capital social, l'application de la disposition relative au montant des comptes vient en premier lieu.

SECTION II - LES DIFFICULTES D'APPLICATION

Il peut sembler curieux de parler de difficultés d'application en matière de comptes courants. Les conditions de déductibilité posées par la loi ne manquent pas de précision ; on peut presque avancer l'idée de précision mathématique : deux points au-dessus du taux d'avances de la Banque de France, montant du capital... Se pose néanmoins le problème de la preuve de la mise à la disposition des sommes aux intéressés. Nous en renvoyons l'étude à la seconde partie (2).

---

(1) - Il est précisé que cette limite n'est pas applicable aux intérêts afférents aux avances consenties par une société à une autre société lorsque la première possède au regard de la seconde la qualité de société mère au sens de l'article 145 du C.G.I.

(2) - infra p. 203.

Parmi les situations abordées, on distingue celles qui respectent les limites fixées par les articles 39.1.3° et 212 et celles qui sont en dehors de ces limites (1). Dans l'un et l'autre cas, il va s'agir de savoir si le régime des comptes courants est applicable aux sommes en cause.

I - LES CONDITIONS DE DEDUCTIBILITE SONT RESPECTEES

L'administration vérifie si les sommes constituent réellement des comptes courants ou si derrière cette appellation ne se cache pas une manoeuvre plus ou moins licite.
Dans une espèce du 15.12.1971 (2), un exploitant individuel avait prélevé sur la trésorerie de son entreprise des sommes dont il avait fait donation à ses enfants pour ensuite leur réemprunter avec intérêts et ainsi faire retrouver à l'entreprise l'aisance financière antérieure, diminuée des intérêts, lesquels étaient déduits de l'assiette de l'impôt. L'administration s'y opposait, dénonçant une volonté délibérée de diminuer le bénéfice imposable de l'exploitation au profit de l'ensemble familial. Il y aurait acte de gestion anormal consistant à donner pour recevoir, à retirer des fonds gratuits pour les remplacer par un financement onéreux.

---

(1) - Citons également le cas d'un dirigeant qui emprunte directement et personnellement à une banque pour mettre les fonds prêtés à la disposition de sa société sans demander le versement d'un intérêt. "La société bénéficiaire de cette avance peut verser directement les intérêts stipulés à la banque prêteuse et les déduire de ses bénéfices imposables dès lors que l'emprunt a été contracté par le président pour les besoins de l'entreprise. Mais le versement direct de ces intérêts à la banque par la société ne dispense pas celle-ci d'en effectuer la déclaration au nom de son président, lequel est réputé avoir eu la disposition des sommes empruntées. L'intéressé doit donc déclarer ces intérêts dans ses revenus mobiliers imposables, mais il peut corrélativement les comprendre dans les charges de ces mêmes revenus s'il démontre avoir mis immédiatement les fonds empruntés à la disposition de l'entreprise. De cette manière l'opération ne devrait avoir aucune incidence sur son revenu imposable".
Rep. quest. écrite n° 15 713 : J.O. Déb. A.N. 23 août 1975, p. 5737.
(2) - C.E. 15 décembre 1971 req. n° 80 939
D.F. 1973 n° 5 comm. 156.

"Considérant d'une part que la décision du requérant de retirer de son compte personnel des fonds pour en faire donation à ses filles n'est contraire à aucune disposition législative ou réglementaire ;
que, d'autre part, il n'est pas contesté qu'aux dates auxquelles ils ont été contractés, les emprunts dont s'agit correspondaient aux besoins de l'entreprise et que les intérêts versés n'étaient pas excessifs ;
considérant que, dès lors, l'administration ne pouvait valablement refuser l'inclusion de ces intérêts dans les charges déductibles des exercices en cours."

Prises séparément, les opérations sont évidemment régulières ; globalement aussi, décide le Conseil d'Etat qui s'oppose ainsi à la volonté de l'administration de s'immiscer dans la gestion des entreprises (1).

II - LES CONDITIONS DE DEDUCTIBILITE NE SONT PAS RESPECTEES

Les sociétés cherchent à légitimer ce dépassement. L'argumentation se base soit sur les sommes soit sur les personnes visées.

1) - Les sommes visées

Les intérêts excédentaires, pour éviter leur réintégration, vont devoir changer de nature.
Dans une espèce du 30.6.1972 (2), les contribuables soutenaient que les intérêts réintégrés par l'administration correspondaient non à une partie des sommes laissées par eux à la disposition de la société, mais au remboursement des intérêts payés directement par eux pour des emprunts contractés personnellement et réalisés dans le but d'être mis à la disposition de la société pour la tirer de l'impasse financière dans laquelle elle se trouvait, cette situation l'empêchant d'obtenir un prêt direct. Cependant, l'emprunt n'ayant jamais figuré au bilan a un caractère privé et non commercial de sorte que l'opération réalisée par les associés s'analyse comme un supplément d'apport en sus du capital social.

---

(1) - Si on rapproche cette décision de l'arrêt du 7 janvier 1976 (supra p. 134) on peut constater des variations dans la sévérité du Conseil d'Etat.
(2) - C.E. 30 juin 1972 req. n° 81 297
D.F. 1973 n° 6 comm. 212.

"Considérant que par suite, les sommes inscrites aux comptes courants des associés ne peuvent être regardées comme le remboursement des charges d'emprunt souscrit par ceux-ci pour le compte de la société, mais constituent en réalité la rémunération des sommes versées par les associés dans la caisse sociale de la société en sus de leur part du capital social."

2) - Les personnes visées

L'article 212 s'applique-t-il lorsque le versement est fait par personne interposée ? Les intérêts demeurent-ils déductibles lorsque les sommes sont prêtées par une société au capital de laquelle participe les associés de la société emprunteuse. Pour l'administration, la transparence devrait jouer ; les prêteurs réels se confondant avec les emprunteurs réels, la personne même des deux sociétés doit être effacée. Cet argument se réclame du réalisme du droit fiscal. Cependant le texte de l'article 212 est parfaitement clair : il ne vise que les associés et actionnaires. Pour le Commissaire du Gouvernement LATOURNERIE : "il faut manier avec prudence ce principe du réalisme car le contribuable a droit à l'application de la loi telle qu'elle est." Le Conseil d'Etat a suivi les conclusions du commissaire en se fondant sur l'existence des personnes morales qui ne peuvent se confondre avec la personne de leurs associés.

"Considérant qu'il résulte de l'instruction que les avances litigieuses aient été consenties non par des personnes physiques, mais par la société Z... ;
considérant que, dès lors, l'article 212 ne leur est pas applicable."

En passant en revue les décisions rendues à propos de litiges affectant les prêts des associés aux sociétés, on peut constater que le Conseil d'Etat se montre beaucoup plus souple que pour les litiges concernant les avances, prêts ou acomptes. Peut être est-ce parce que les prêts des associés, même s'ils constituent un avantage pour ces derniers, ont une incidence économique que n'ont pas les prêts des sociétés aux associés.

TITRE 3

Les dépenses anormales

Ce troisième et dernier titre verra l'étude de frais qui ne rentrent pas dans les catégories précédentes. Ils sont comptabilisés dans les frais généraux, qu'ils soient ou non prévus par la loi de 1965. Ces dépenses, qu'il s'agisse de cadeaux, de redevances, de brevets.. sont imposées au titre des bénéfices distribués au nom de la société et en tant que revenus de capitaux mobiliers dès lors que leur montant est jugé excessif ou que, quel que soit leur montant, elles sont étrangères à la gestion normale de l'entreprise. Dans l'un et l'autre cas, elles constituent des dépenses anormales.

Ce titre ne prétend pas être exhaustif mais essaie de mettre en lumière certains cas peut-être plus intéressants que d'autres.

Nous envisagerons tour à tour :

- les dépenses somptuaires ;
- les redevances pour brevet ;
- les dépenses et charges afférentes à des immeubles non affectés à l'exploitation ;
- les cadeaux.

SECTION 1 - LES DEPENSES SOMPTUAIRES

Aucun système fiscal moderne ne peut ignorer la question des rapports du luxe et de la fiscalité. La politique,au nom de l'égalité des citoyens,exerce une pression permanente en faveur de l'égalité fiscale. L'économie voit dans le luxe une source de rentrée d'argent aidant au financement de programmes, de plans. Sous cet angle, le fiscal est au service de l'économique ; la création du ministère de l'Economie et des Finances semble l'attester. Enfin, sur le plan purement fiscal, le luxe traduit bien l'existence d'un certain revenu.
Les rapports entre le luxe et le droit fiscal constituent bien une réalité récupérée par le législateur pour imposer ou contrôler les dépenses dites somptuaires.

I - LES RAPPORTS ENTRE LE LUXE ET LE DROIT FISCAL

La première difficulté consiste, avant de taxer le luxe, à savoir ce que l'on entend par luxe, à connaître la matière imposable.

A - LA DIFFICULTE DE DEFINITION DU LUXE

Cette difficulté de définition, déjà présente dans le langage courant, se retrouve au niveau de la fiscalité. Très vite, il apparaît que c'est une notion relative. Les produits de luxe sont : "ceux dont la création suppose la préexistence de tous les autres. A ce point de vue, tous les produits du travail humain ont été tour à tour et ont cessé d'être des produits de luxe puisque, par le luxe, nous n'entendons autre chose qu'un rapport de postériorité. Luxe, en un mot, est synonyme de progrès". (1). Pour illustrer cette relativité historique, F. MILLET cite la loi du 28 mars 1893 qui instaure une taxe sur les vélocipèdes, cette taxe étant classée parmi les impôts somptuaires. A cette relativité historique, s'ajoute une relativité quant à l'appréciation individuelle et quant aux moyens de chacun. On comprend dès lors l'absence de définition fiscale du luxe et cela se traduit dans les faits par la taxation, par exemple, au taux le plus élevé de la T.V.A. des voitures automobiles.

---

(1) - PROUDHON cité dans : "Le luxe et la fiscalité" de François MILLET Thèse Poitiers 1966.

B - LES DIFFERENTES FORMES DU RAPPORT LUXE-FISCALITE

1° - L'impôt indirect

C'est l'exemple le plus simple. C'est l'impôt assis sur la consommation, la transmission ou la possession d'un bien somptuaire.

2° - L'impôt direct

Le luxe est en rapport aussi bien avec l'impôt sur le revenu qu'avec l'impôt sur les sociétés.

L'impôt sur le revenu

On ne peut parler de rapport étroit que depuis la progressivité de cet impôt. Parti de l'égalité mathématique qui consistait en une taxation proportionnelle au revenu, on est arrivé à l'égalité personnelle qui tient compte de la situation familiale et qui est établie selon le système de la progressivité. Le taux de l'impôt suivant la progression du revenu, les tranches les plus élevées sont taxées à un taux "somptuaire".

L'impôt sur les sociétés

Il est tentant pour les dirigeants de société d'inclure parmi les frais généraux des dépenses qui ne sont pas nécessaires à l'acquisition de bénéfices mais servent leurs intérêts personnels. Des dispositions sont donc susceptibles d'intervenir pour interdire la déduction des dépenses étrangères à l'exploitation normale de l'entreprise parmi lesquelles on trouve bien sûr les dépenses somptuaires.

Il apparaît que le luxe remplit deux rôles en droit fiscal : il peut être soit une matière imposable, soit servir à la lutte contre la fraude. C'est cette seconde proposition qui nous intéresse pour l'étude des redressements en matière de dépenses somptuaires. Dans ce cadre, nous délaisserons l'étude des signes extérieurs de richesse pour ne retenir que les rapports entre le luxe et le droit fiscal des sociétés donnant lieu à la fois à redressement d'I.S. et d'I.R.

II - LE REGIME FISCAL DES DEPENSES SOMPTUAIRES

Il y a dépenses somptuaires lorsque l'intérêt personnel des dirigeants commande tel ou tel achat. Il est donc important de savoir à partir de quand le motif est d'ordre personnel, c'est-à-dire de connaître la limite entre une dépense dictée pour couvrir des satisfactions individuelles et celle dictée par l'intérêt social. On retrouve ici les difficultés attenantes au caractère relatif du luxe.
Le critère de l'utilité d'une dépense est une notion évolutive. Ce qui était vrai hier ne l'est plus aujourd'hui. Cela vient de l'évolution de la vie des affaires et des conditions de travail. François MILLET rappelle qu'au milieu du XIXe siècle, peindre des ateliers de couleurs gaies ou semer du gazon autour passait pour des dépenses luxueuses.

A - LE PRINCIPE : LES DEPENSES DE CARACTERE SOMPTUAIRE SONT EXCLUES DES CHARGES DEDUCTIBLES

1° - Les sommes visées

Ce sont des dépenses engagées par l'entreprise qui, a priori, servent davantage les dirigeants que l'activité de l'entreprise. Aussi le législateur a-t-il posé le principe de l'incorporation de ces dépenses dans l'assiette de l'impôt et dans les bénéfices distribués.

L'article 39-4 de sa rédaction actuelle, issue de nombreuses lois (1), exclut des frais généraux :

- les dépenses et charges de toute nature ayant trait à l'exercice de la chasse ainsi qu'à l'exercice non professionnel de la pêche ;
- les charges résultant de l'achat, de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de résidences de plaisance ou d'agrément, ainsi que l'entretien de ces résidences ;
- les dépenses de toute nature résultant de l'achat, de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de yachts ou de bateaux de plaisance à voile ou à moteur ainsi que de leur entretien ;

---

(1) - Loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959
Loi n° 61-1396 du 21 décembre 1961.

- les amortissements des voitures particulières pour la fraction de leur prix d'acquisition, taxes comprises, qui excède 35 000 F (1).

Par charges déductibles on entend non seulement les dépenses engagées pour l'acquisition mais également les sommes amorties. Or, divers amortissements sont soumis à des restrictions ou à des conditions particulières. Il s'agit des amortissements des immeubles loués ou des constructions et aménagements sur le sol d'autrui et des amortissements des biens somptuaires. Les amortissements afférents à ce genre d'immobilisations sont exclus des charges déductibles mais n'entrent pas en ligne de compte pour la détermination de la plus value éventuelle, imposable à la suite de la cession des éléments correspondants. Quant aux moins values, elles ne sont pas admises en déduction des bénéfices imposables.

En ce qui concerne les achats de voitures, les entreprises doivent rapporter dans leurs bénéfices imposables la fraction de l'amortissement afférente à la partie du prix d'acquisition excédant 35 000 F. Lorsqu'une entreprise verse à un dirigeant, propriétaire d'une voiture de tourisme dont le prix d'acquisition est supérieur à la limite prévue, une indemnité destinée à couvrir l'amortissement de ladite voiture, l'administration, dans la mesure où l'intérêt en jeu est suffisamment important pour motiver un redressement, refuse la déduction de cette indemnité qui s'applique à la fraction de l'amortissement correspondant à la partie du prix d'acquisition qui excède cette limite. En revanche, les autres charges afférentes à ces voitures (entretien, essence...) sont déductibles sans limitation, sous réserve qu'elles soient engagées dans l'intérêt de l'entreprise.

2° - Les sociétés visées

L'article 39-4 parle d'entreprise et ne propose aucune distinction. Le refus de déduction peut donc être opposé à toutes les

---

(1) - ce qui est une application de la relativité du luxe puisqu'avant le 1er janvier 1975 le montant amortissable était de 20 000 F.

personnes atteintes par l'I.S., quelles que soient leur forme ou leur nationalité. Ces dispositions trouvent aussi leur application pour les entreprises relevant de l'I.R. mais ne donnent pas lieu à des redressements concomitants.

B - TEMPERAMENTS

Certaines personnes morales soumises à l'I.S. ne peuvent en aucune hypothèse bénéficier de ces mesures de tempérament. Ce sont les personnes visées à l'article 206-5 du C.G.I. et à l'article 207-1 1°, 2°, 4° et 6°. Pour les autres personnes morales, les dépenses de caractère somptuaire sont susceptibles d'être déductibles du bénéfice imposable ; cela tient à l'objet de la société et au caractère de la dépense.

1° - Quant à l'objet de la société

Pour obtenir leur déductibilité les sociétés doivent justifier que les dépenses en cause sont nécessaires à l'activité de l'entreprise en raison de son objet, c'est-à-dire lorsque l'entreprise a pour objet, exclusif ou non, la vente, la location ou toute autre forme d'exploitation des biens ou droits à propos desquels ont été engagées les dépenses qu'il s'agit d'exonérer (1).

Les dépenses qui se rapportent à des résidences de plaisance ou d'agrément sont déductibles lorsque l'activité de l'entreprise qui a acquis, construit ou pris à bail lesdites résidences, consiste à les louer, les sous-louer ou les exploiter commercialement. De même, l'achat de bateaux, pour les entreprises qui fabriquent des moteurs, rentre dans l'objet de ladite entreprise. La jurisprudence fait une exacte application de ces dispositions, même si elle se réfère parfois à l'intérêt de l'entreprise et non à son objet (2). Il semble qu'il faille assimiler l'intérêt de l'entreprise à son objet. La déductibilité des dépenses

---

(1) - Note du 6 août 1962, B.O.C.D. 1962 II 2024 § 24
Doc. F. LEFEVRE BIC IX 6423.
(2) - C.E. 7 février 1968 req. n° 72 850 Rec. p. 101.

de chasse n'est en effet admise que pour les entreprises qui ont un objet se rapportant à la chasse et non pour celles pour lesquelles ces dépenses sont exposées dans le cadre de relations publiques.
L'administration est particulièrement sévère pour les dépenses de chasse. Ce sont les seules dépenses, avec l'acquisition des voitures de plus de 35 000 F qui ne supportent aucun tempérament et demeurent toujours exclues des charges déductibles.

2) - Quant au caractère de la dépense

L'administration ne s'oppose pas en principe à la déductibilité lorsqu'il est établi que la dépense en cause revêt un caractère social. Pour cela, il faut que la dépense soit exposée dans le cadre de la gestion des services sociaux de l'entreprise et en faveur de l'ensemble du personnel. L'administration veille à ce qu'une dépense sociale ne camoufle pas une dépense personnelle. F. MILLET (1) cite l'exemple d'une société achetant et aménageant un chateau en le présentant comme une maison de repos. Les dépenses entreprises ont été réintégrées et imposées entre les mains du dirigeant au motif que lui seul en profitait. Il est insuffisant que l'acquisition profite à l'ensemble des cadres. Pour qu'une maison de vacances soit amortissable, il faut que l'ensemble du personnel y ait accès. Si une immobilisation est réservée aux cadres, il en faut une autre pour le reste du personnel. De même pour les colonies de vacances : les enfants de l'ensemble du personnel doivent pouvoir y aller.

On retrouve ces mêmes tempéraments pour l'application de l'article 40 du C.G.I. Selon cet article, les plus values qui proviennent de la cession en cours d'exploitation d'éléments de l'actif immobilisé, ne sont pas comprises dans le bénéfice imposable au cours duquel elles ont été réalisées si "le contribuable prend l'engagement de réinvestir en immobilisations dans son entreprise, avant l'expiration d'un délai de trois ans une somme égale au montant de ces plus-values ajoutées au prix

---

(1) - "Le luxe et la fiscalité" précité.

de revient des éléments cédés". Si l'article 40 exclut cet avantage lorsque le remploi est effectué en biens meubles ou immeubles qui présentent un caractère somptuaire, cette clause restrictive ne joue pas lorsque l'acquisition est justifiée par l'objet de l'entreprise, lorsqu'elle présente un caractère social ou lorsque le remploi en résidence d'agrement touche un monument historique.

SECTION 2 - REDEVANCES POUR BREVET

Les redevances versées au propriétaire d'un brevet ou de procédés de fabrication en contrepartie du droit d'exploitation, constituent, en général, une charge déductible des bénéfices imposables de l'exploitant.

Les produits perçus par les inventeurs entrent dans la catégorie des B.N.C. "Sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale... les produits perçus par les inventeurs au titre soit de la concession de licences d'exploitation de leurs brevets, soit de la cession ou concession de marques de fabrique, procédés ou formules fabriqués" (1).

La détermination du bénéfice imposable ressort des dispositions de l'article 93-2. "Dans le cas de concession de licence d'exploitation d'un brevet, ou de cession ou de concession d'un procédé ou formule de fabrication par l'inventeur lui-même, il est appliqué sur les produits d'exploitation ou sur le prix de vente un abattement de 30 %, pour tenir compte des frais exposés en vue de la réalisation de l'invention, lorsque les frais réels n'ont pas déjà été admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable."

Toutefois, les redevances peuvent être considérées non comme un bénéfice commercial, mais comme des bénéfices distribués soit parce qu'elles sont excessives, soit parce qu'elles cachent des libéralités à part entière. Il y a alors réintégration de la somme inclue dans le bénéfice imposable de la société et l'inventeur-bénéficiaire se verra

---

(1) - Article 92 du C.G.I.

imposer au titre des revenus de capitaux mobiliers, ce qui lui fait perdre le bénéfice de l'abattement de 30 % pour frais.

I - LES LIBERALITES A PART ENTIERE

Il ne peut y avoir de recevances déductibles lorsque le brevet cédé à une société par un associé n'est pas utilisable. L'impossibilité d'exploiter le brevet reflète l'intention des parties de procéder à une distribution de bénéfices (1).

Dans le même ordre d'idée, sont réintégrées les redevances versées à des personnes qui ne sont pas les propriétaires des procédés de fabrication. C'est ce qu'a décidé le Conseil d'Etat dans une espèce (2) où un associé avait déposé au nom de sa société les marques correspondant à ses propres découvertes. En quittant la société, il avait confié les secrets de fabrication à ses enfants lesquels mirent au point avec la société un contrat de location du brevet. Le Conseil d'Etat a considéré que les enfants ne pouvaient se prévaloir de plus de droit que l'inventeur lui-même et a tenu pour non justifiées lesdites redevances.

En revanche, dans un arrêt du 25 juin 1969 (3), le Conseil d'Etat a admis comme déductibles des redevances versées à un co-inventeur dont le nom ne figure pas sur la déposition du brevet, à un co-inventeur de fait. Le Conseil d'Etat a fait prévaloir le réalisme du droit fiscal sur l'application formelle de la loi à laquelle se tenait pourtant le Commissaire du Gouvernement SCHMELTZ.

II - LES REDEVANCES EXCESSIVES

Si l'administration soutient que le taux de redevance est exagéré et constitue dès lors une distribution de bénéfices, il lui appartient d'en apporter la preuve. En raison de la diversité des entreprises et des produits en cause, il ne peut être établi une moyenne arithmétique des taux. C'est essentiellement une question de fait :

---

(1) - C.E. 20 novembre 1968, req. n° 75 771 - D.F. 1968 n° 52 comm. 1 364
(2) - C.E. 19 mai 1965 req. n° 52 806 - D.F. 1965 n° 25 comm. 711
A noter que les héritiers ne peuvent de toutes façons bénéficier de l'abattement de 30 %.
C.E. 13 juillet 1963 req. n° 57 759 - D.F. 1963, n° 48 comm. 1110
(3) - C.E. 25 juin 1969, req. n° 74 330 - D.F. 1970 n° 41 comm. 1 173.

"Considérant que, quelle que soit la valeur technique de l'invention concernée, il résulte de l'instruction que son rôle dans la progression de l'entreprise, dont la seule activité était l'exploitation du brevet, et qui réalise un chiffre d'affaires assez important avec des moyens matériels et commerciaux limités, était prépondérant ; que, dans ces conditions, il a été fait une juste appréciation du taux de la redevance par le Tribunal administratif en le fixant à 10 %" (1)

Dans une autre espèce (2), le Conseil d'Etat a considéré que c'était à bon droit que l'administration avait réintégré dans les bénéfices d'une société et imposé au nom du sieur X.. comme bénéfices distribués les sommes qui lui ont été versées, dans la mesure où elles avaient été calculées au taux de 4 % sur la totalité du chiffre d'affaires au lieu de l'être au taux de 3 % sur les ventes des seuls objets brevetés comme prévu dans le contrat.
La règle est donc l'appréciation du fait, ce qui donne parfois lieu à des décisions sévères. Par un arrêt du 12 mars 1969 (3), le Conseil d'Etat a ramené de 5 à 0,50 % le taux des redevances versées à un technicien petit actionnaire de la société.

SECTION 3 - DEPENSES ET CHARGES AFFERENTES A DES IMMEUBLES NON AFFECTES A L'EXPLOITATION

D'après l'instruction administrative de 1967, cette rubrique est limitée aux dépenses et charges de toute nature - y compris les amortissements - afférentes aux immeubles mis par l'entreprise à la disposition des 5 ou 10 personnes les mieux rémunérées sous déduction, le cas échéant, du montant de l'avantage en nature correspondant, déclaré sous la rubrique "rémunérations directes et indirectes y compris les remboursements de frais versés aux personnes les mieux rémunérées". Ces dépenses sont assimilées à des distributions de bénéfices, parce qu'elles ne se rattachent pas à la gestion normale de l'entreprise ; dès lors qu'elles ne sont pas engagées dans l'intérêt direct de l'entreprise, elles ne peuvent être qu'excessives.

---

(1) - C.E. 29 mai 1974 req. n° 88 263 - D.F. 1974 n° 33 comm. 1038
(2) - C.E. 18 juillet 1973 req. n° 79 340 - D.F. 1974 n° 40 comm. 1138
(3) - C.E. 12 mars 1969 req. n° 75 757 - D.F. 1969 n° 24 comm. 778.

Il faut assimiler à cette catégorie de dépenses jugées anormales, celles faites en vue de l'entretien d'immeubles appartenant aux associés.

I - LES FRAIS D'ACQUISITION

Le Conseil d'Etat a jugé que doivent être réintégrés aux bénéfices imposables de la société et ultérieurement soumis à l'impôt entre les mains des bénéficiaires, les frais exposés par la société pour acquérir un immeuble au profit des associés.

> "Considérant qu'il n'est pas contesté que la société C.. n'a été à aucun moment et n'est pas devenue propriétaire de l'immeuble ;
> que si la société a réglé de ses propres deniers le prix d'achat dudit immeuble et l'a fait figurer à l'actif de ses bilans successifs, les écritures dont s'agit ne peuvent constituer, en l'espèce, un acte translatif de propriété."(1)

Si l'immeuble reste bien la propriété des associés, les frais relatifs à l'acquisition sont soumis aux dispositions des articles 109 et 111 du C.G.I.

II - LES FRAIS D'AMENAGEMENT ET DE REPARATION

1° - Les dépenses amorties

Il s'agit de déterminer si la durée d'un bail consenti à une société par ses propres associés peut influer sur le mode d'amortissement. Autrement dit, la circonstance qu'au bout de dix ans de location les travaux et constructions nouvelles réalisées par la société locataire reviennent gratuitement à l'associé propriétaire, est-elle de nature à autoriser un amortissement supérieur au taux normal ? Pour le commissaire du gouvernement Martin, cela reviendrait à faire abstraction "du pur phénomène intercalaire" que constitue la société.(2)

---

(1) - C.E. 31 janvier 1962 req. n° 51 413. Rec. p. 76.
(2) - Concl. sous C.E. 9 avril 1962 req. n° 45 968 D.F. 1962 n° 23.

"A raison de l'étroite communauté d'intérêts existant en fait entre la propriétaire des terrains et la société T.. la circonstance que les contrats passés entre ladite société et le sieur T. prévoient le retour gratuit au propriétaire des terrains, en fin de bail, des travaux et constructions nouvelles réalisés par la société locataire, n'est pas à elle seule de nature à autoriser ladite société à pratiquer des amortissements supérieurs à ceux qui résultent de la dépréciation normale des immeubles construits ou aménagés." (1)

2° - Les dépenses portées en frais généraux

Parmi les dépenses afférentes aux immeubles, il en est qui sont amortissables et d'autres qui sont à porter dans les frais généraux. Si la société porte en frais généraux des dépenses qui devaient être amorties, les sommes correspondantes n'échappent pas à la réintégration par une rectification a posteriori des écritures comptables.

"Si une entreprise était toujours en droit de demander, par la voie contentieuse que son bénéfice imposable soit diminué pour tenir compte d'erreurs qu'elle aurait pu commettre dans les écritures comptables servant à la détermination de celui-ci cette faculté ne s'étendait pas aux décisions qu'elle était amenée à prendre en ce qui concerne sa gestion et qui, du point de vue fiscal, l'engageait immédiatement une fois passé le délai de déclaration." (2).

Pour apprécier le caractère déductible des dépenses effectuées sur des immeubles loués par les associés à la société, il faut voir si l'immeuble est affecté à l'exploitation de l'entreprise. Si l'immeuble est affecté à l'exploitation, les dépenses engagées sont des dépenses à caractère commercial, déductibles.
Seulement, lorsque un associé loue un immeuble à sa société, il peut en garder une partie pour sa jouissance personnelle. La société assimile alors les dépenses faites sur cette partie réservée aux dépenses commerciales et inscrit le tout en frais généraux. Or, il y a là des dépenses qui n'ont rien à voir avec l'intérêt de l'entreprise.

---

(1) - C.E. 14 octobre 1959, Rec. p. 505.
(2) - C.E. 10 février 1961 req. n° 46 270 - D.F. 1961 n° 10 comm. 264.

"En procédant au paiement des dépenses dont s'agit, qui incombaient aux seuls époux C..., la société a directement mis à la disposition de ceux-ci les sommes correspondantes ;
que dès lors, ces sommes doivent être regardées comme des revenus distribués au sens des articles 109 et 111 du C.G.I." (1)

Dans une autre espèce (2), une dame M. avait donné à bail à la société de son mari une maison lui appartenant. Il s'agissait pour la société d'installer un laboratoire et une clinique diététique. Le Conseil d'Etat a reconnu qu'une partie des travaux avaient une destination commerciale (standard téléphonique, installation sanitaire, monte charge), alors qu'une partie avait été exécutée dans le logement du deuxième étage de la villa que la dame M. s'était personnellement réservée. L'argument tiré de la séparation de biens entre la date M. et son époux pour échapper au redressement n'a pas été retenu par le Conseil d'Etat.

"Considérant que chaque chef de famille est imposable à l'I.R.P.P. tant en raison de ses bénéfices personnels que de ceux de sa femme, et que la femme mariée fait l'objet d'une imposition distincte, lorsqu'elle est séparée de biens et ne vit pas avec son mari ;
que si le sieur M. était marié sous le régime de la séparation de biens, il n'est pas allégué que son épouse vivait loin du domicile conjugal ; que dans ces conditions..."

Les dépenses ainsi engagées dans l'intérêt des époux M. sont considérées comme des bénéfices distribués et taxés comme tels au titre de l'année au cours de laquelle les améliorations ont été apportées.

SECTION 4 - LES CADEAUX

Le cadeau fait partie de la vie des affaires et si le droit fiscal s'y intéresse, c'est qu'il n'est pas toujours l'objet d'un désintéressement total. Il est souvent motivé, quelle que soit sa forme : en espèce ou en nature.

---

(1) - C.E. 31 janvier 1962 req. n° 51 413 Rec. p. 76.
(2) - C.E. 27 janvier 1964 req. n° 54 232 - D.F. 1967 n° 18, p. 15

SOUS-SECTION I - LES CADEAUX EN ESPECES

Les sorties en liquidité constituent des charges pour les entreprises et, hormis le fait de faire un geste et d'en retirer un avantage quelconque, elles souhaitent en retour un avantage immédiat qui consiste à ce que ces sommes soient assimilées à des charges déductibles.
L'administration fiscale et le Conseil d'Etat considèrent que les dépenses ayant le caractère de simples libéralités ne constituent pas, en principe, des charges déductibles pour l'assiette de l'I.S.
Toutefois un régime plus particulier est prévu pour les dons et les subventions.

Les dons et subventions

D'après la jurisprudence du Conseil d'Etat, les dons et subventions ont le caractère de charges d'exploitation lorsqu'ils sont consentis dans l'intérêt direct de l'entreprise ou de son personnel et à condition que les sommes versées cessent complètement d'être à la disposition de l'entreprise. L'article 238 bis précise que "les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés sont autorisées à déduire du montant de leur bénéfice imposable, dans la limite de 1 % de leur chiffre d'affaires, les versements qu'elles ont effectués au profit d'oeuvres ou d'organismes d'intérêt général, de caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social ou familial".

Sont considérées comme distribuées les sommes qui ne sont pas consenties dans l'intérêt social de l'entreprise ou qui sont versées à des organismes non désignés par les textes ou bien qui excèdent le quantum fixé par la loi. Les sommes en question sont réintégrées dans le bénéfice imposable et sont considérées comme des revenus mobiliers distribués et imposés entre les mains des bénéficiaires. Les arguments tirés de la qualité des bénéficiaires sont sans effet et les versements sont toujours considérés comme un mode d'emploi des bénéfices.

L'administration a admis que "le bénéficiaire échappe à toute imposition lorsque ces sommes ne constituent pas pour lui un profit ayant le caractère d'un revenu : tel est le cas, par exemple, des dons et subventions qui seraient exceptionnellement consentis par la société dans un but charitable, éducatif, ou social (1)". Cette précision administrative ne peut cependant être utilisée par les sociétés, en vue d'obtenir décharge de la réintégration, si elles n'ont pas respecté le quantum fixé par la loi :

> "Considérant que les versements effectués au profit d'oeuvres ou d'organismes d'intérêt général, de caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social ou familial ont été réintégrés dans le bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés dans la mesure où ils excédaient au total le montant d'un pour mille du chiffre d'affaires de la société..." (2)

Si ces redressements affectent souvent des personnes étrangères l'une à l'autre, il est des situations dans lesquelles on retrouve les mêmes personnes, à la fois dans la société distributrice et dans la société bénéficiaire.

Dans une espèce du 7 juillet 1972 (3), une société anonyme versait des subventions à fonds perdu, au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction, à une société civile immobilière et en a déduit le montant de l'assiette de l'I.S. Or, en vertu de l'article 41-D de l'annexe III du C.G.I. : "Les sociétés qui ne sont pas, par elles-mêmes, passibles de l'I.S. ne sont pas comprises dans la liste des sociétés et organismes prévus à l'article 39 quinquies du C.G.I.".

Les fonds versés, irrégulièrement déduits, ont été réintégrés dans le bénéfice imposable de la société anonyme et regardés, entre les mains de la société civile, comme un profit imposable. Et comme l'on retrouve dans la société civile, imposée selon les dispositions de l'article 8 du C.G.I., les associés de la société anonyme, ceux-ci sont imposés au titre de l'I.R. au prorata de leurs parts dans la société civile.

---

(1) - Doc. adm. D.G.I. 4 F E, J 2121 n° 101
(2) - C.E. 26 février 1962 req. n° 51 863
D.F. 1962 n° 52 p. 32.
(3) - C.E. 7 juillet 1972 req. n° 82129
D.F. 1973 n° 26 comm. 958

SOUS-SECTION II - LES CADEAUX EN NATURE

Les cadeaux de toute nature recouvrent les objets, denrées, espèces ou autres produits que les entreprises sont appelées à remettre gratuitement aux personnes qui sont en relation d'affaires avec elles. On distingue selon que les cadeaux sont conçus ou non pour la publicité. Les conditions de déduction sont différentes selon ce critère car le législateur regarde avec une certaine suspicion les cadeaux d'affaires.

I - LES CADEAUX PUBLICITAIRES

N'ont pas besoin de figurer sur des relevés spéciaux et sont déductibles, les cadeaux spécialement conçus pour la publicité et dont la valeur ne dépasse pas 100 F toutes taxes comprises, par bénéficiaire.

Il peut se poser un problème pour les produits qui ne sont pas spécialement conçus pour la publicité tels que le vin. Non seulement le plafond de 100 F est rapidement dépassé mais l'obligation de l'inscription publicitaire apparente et indélébile peut constituer une gêne pour les producteurs et pour les bénéficiaires. En réponse à une question parlementaire (1), le ministre a répondu que les bouteilles de vin, pour constituer un cadeau publicitaire, devaient respecter les règles générales. Dans le cas contraire, elles peuvent toujours constituer un cadeau déductible mais suivent alors le régime des cadeaux d'affaires.

II - LES CADEAUX D'AFFAIRES

Les cadeaux d'affaires sont déductibles du bénéfice imposable si deux conditions sont remplies : la première condition est une condition formelle, la seconde touche au fond, à savoir que le cadeau doit avoir une utilité certaine et être licite.

---

(1) - R.M. J.O. Déb. A.N. 2 mars 1968, p. 630, n° 5232.

A - CONDITIONS DE FORME

Nous n'insisterons pas sur ces conditions de forme puisque ce sont les mêmes que nous avons déjà rencontrées dans l'étude des frais réglementés par la loi de 1965.

B - LES CONDITIONS DE FOND

> "Considérant que si les dépenses qu'entraîne la distribution par les entreprises à des tiers d'échantillons et de menus objets de caractère publicitaire constituent normalement des charges déductibles pour le calcul du bénéfice net, ce caractère de charges ne saurait, par contre, être reconnu aux dépenses supportées par les entreprises en vue d'offrir des cadeaux à des tiers que dans la mesure où ces cadeaux ont une cause licite et peuvent être regardés comme faits dans l'intérêt de la bonne marche ou du développement de l'affaire." (1)

Cette jurisprudence a été confirmée par une réponse ministérielle du 9 mars 1963 : "Conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat, les dépenses supportées par les entreprises en vue d'offrir des cadeaux à des tiers ont le caractère de charges déductibles pour la détermination du bénéfice imposable dans la mesure où ces cadeaux ont une cause licite et peuvent être regardés comme faits dans l'intérêt de la bonne marche ou du développement de l'affaire." (2)
Le cadeau est un élément de la politique commerciale de l'entreprise. Nous verrons aussi qu'il peut être un moyen de paiement.

1° - Le cadeau - moyen commercial

C'est le cadeau qui est fait en vue de faciliter, de développer les relations commerciales de l'entreprise. Pour être déductible, il doit respecter les conditions posées par la jurisprudence. Ces conditions sont toujours valables depuis la promulgation de la loi de 1965.

---

(1) - C.E. 27 novembre 1959
D.F. 1959 n° 52 comm. 883 - Rec. 1959, p. 634
(2) - Rep. min. J.O. déb. A.N. 9 mars 1963 n° 624 p. 2 374.

Le cadeau doit être fait dans l'intérêt de la bonne marche de l'entreprise

La société doit commencer par prouver que les cadeaux ont bien été faits dans un intérêt purement commercial. Lorsqu'elle n'y parvient pas, les sommes litigieuses ne sont pas acceptées au titre des charges déductibles.

> "Considérant que le sieur D... soutient qu'une partie des sommes dont s'agit correspond à des cadeaux offerts dans l'intérêt de l'entreprise, mais qu'il n'établit pas, par les factures qu'il produit et dont une partie ne concerne d'ailleurs pas les années litigieuses, que les boissons et articles de maroquinerie concernés par lesdites factures aient été livrés dans l'intérêt de l'entreprise à des personnes ayant eu des relations d'affaires avec elle au cours des années d'imposition." (1)

Dans une espèce jugée le 10 décembre 1969 (2), un négociant en produits alimentaires avait remis divers objets ou meubles à des personnes chargées d'effectuer des achats pour le compte de certaines collectivités. Ces objets ou meubles n'avaient pas été commandés par les collectivités et n'étaient pas facturés. Le but était de conserver ces clients en s'attirant les bonne grâces des personnes chargées d'effectuer les commandes. Comme le souligne le Commissaire du Gouvernement SCHMELTZ, "il paraît difficile de soutenir, comme le fait l'administration, que ces cadeaux n'étaient pas utiles à la bonne marche de l'entreprise." Leur but est de conserver une clientèle et leur montant est en rapport avec le service rendu (1,5 % du volume des affaires ou 10 % du bénéfice brut).
La première condition est donc remplie, mais si elle est nécessaire, elle n'est pas suffisante ; la jurisprudence n'admet les frais de cadeaux que dans la mesure où ils sont justifiés par les usages commerciaux.

Le cadeau doit être licite

Ne s'accorde pas avec les usages commerciaux, le fait "d'acheter" la personne intermédiaire. C'est là-dessus que s'est basé le Conseil d'Etat pour refuser ces cadeaux parmi les frais généraux alors

---

(1) - C.E. 21 juillet 1972 req. n° 68 881 - D.F. 1973 n° 6 comm. 202.
(2) - C.E. 10 décembre 1969 req. n° 73 973 - D.F.1970 n° 50 comm. 1 429.

qu'il ne mentionne pas l'existence de la première condition.

> "La remise des objets dont s'agit constituait, non des ventes auxdites collectivités, mais des cadeaux illicites à leurs préposés ;
> que lesdits cadeaux ne sauraient dès lors être regardés comme se rattachant à une gestion normale de l'entreprise".

La moralité a prévalu sur une conception un peu trop pragmatique du droit fiscal en vertu de laquelle on pourrait prendre en considération les faits d'exploitation, même s'ils s'écartent des pratiques loyales du commerce.

2° - Le cadeau - moyen de paiement

> "Considérant (1) que la société soutient que les manteaux de fourrure dont s'agit ont été offerts pour remercier l'un des fournisseurs de la société des conseils d'ordre commercial et financier qu'il lui a donnés bénévolement, et sont d'une valeur en rapport avec les avantages qu'en a tirés l'entreprise au cours de l'année d'imposition et des années antérieures ;
> Considérant que les dirigeants de la société intimée, en prétendant régler des prestations de service fournies à leur entreprise par la remise d'un cadeau personnel à l'épouse du prestataire, se sont, en réalité, acquittés d'une charge d'exploitation correspondant à la rémunération des services rendus ;
> que le mode de règlement ainsi adopté ne répondant pas aux conditions d'une gestion commerciale normale, la dépense correspondante ne peut être admise dans les charges déductibles."

Le Conseil d'Etat ne conteste pas la dette de l'entreprise vis-à-vis du fournisseur, mais le moyen de paiement. Celui-ci s'avère très avantageux, ainsi que le démontre M. COZIAN (2), par rapport à une rémunération normale. La société récupère la T.V.A. et, côté bénéficiaire, il n'y a pas de déclaration de revenus. La société n'ayant pas dévoilé le nom du bénéficiaire des manteaux de fourrure, le redressement sera triple: au titre de la T.V.A., de l'I.S., et enfin, de l'I.R. au titre des distributions occultes de revenus.

---

(1) - C.E. 18 décembre 1974 req. n° 93 538
Revue des Sociétés 1975, p. 309.
(2) - M. COZIAN, note sous C.E. 18 décembre 1974 précité.

Les cadeaux d'affaires n'ouvrent pas droit à déduction au titre de la T.V.A., même s'ils sont déductibles des résultats imposables ; dans ce cas, ils sont passés en frais généraux pour leur montant, taxe comprise.

CONCLUSION

Les réintégrations de recettes, omises ou abandonnées, et les réintégrations de dépenses injustifiées s'effectuent de cette façon grâce à l'arsenal de présomptions et de mesures mis en place par le législateur et la jurisprudence. Cet arsenal mis à la disposition de l'administration engendre, dans son application, même si l'esprit en est étranger, une immixtion de l'administration dans la vie des entreprises. Cette intension est la conséquence du but poursuivi - adapter les résultats déclarés à la réalité économique des entreprises - et il est souhaitable qu'elle le demeure pour ne pas devenir un principe, car il est plus facile de peser sur un effet que sur une cause. Tout ceci découle de la place qu'occupe le réalisme dans le droit fiscal. C'est au nom du réalisme que le fait prend tant d'importance dans la recherche des appréhensions occultes de bénéfices. Mais le fait ne peut être souverain et l'équilibre veut que le droit et les classifications qui en découlent viennent contrebalancer l'immixtion de l'administration et les excès qu'elle peut engendrer, pour accorder des garanties suffisantes aux contribuables.

D E U X I E M E P A R T I E

L'INDEPENDANCE DES REDRESSEMENTS CONCOMITANTS

INTRODUCTION

Cette seconde partie consacre tout au long de son développement l'affirmation des classifications juridiques. Que l'on envisage les problèmes attenant à l'imposition du bénéficiaire ou ceux soulevés par la procédure, dans l'un et l'autre cas le respect du droit, c'est-à-dire des classifications juridiques, se manifeste par l'indépendance entre associés et sociétés.

Nous avons vu dans la première partie les circonstances propres à provoquer des redressements concomitants. L'étude de ce domaine d'application n'était envisagé que du côté de la société et l'établissement de son imposition favorisait une prédominance du fait par rapport au droit. Pour qu'il y ait redressements concomitants, il faut que l'administration établisse l'imposition des bénéficiaires. Après avoir dégagé la masse imposable du côté de la société et dressé les redressements correspondant aux bénéfices distribués, le second aspect réside dans l'étude du sort de ces bénéfices distribués.

Les présomptions et tous les autres moyens dont dispose l'administration (décisions de gestion, actes de gestion...) ne jouent qu'à l'encontre de la société. Pour déterminer l'assiette de l'imposition de l'associé, un nouveau travail de recherche reste à faire. Dans l'étude du domaine d'application les distinctions juridiques associés-sociétés étaient reléguées au second plan, même dans les sociétés de capitaux, pour permettre à l'administration d'appréhender les transferts indirects de bénéfices et d'imposer la société distributrice. Désormais la distinction des patrimoines et des contribuables est nettement affirmée et l'établissement du redressement chez la société ne permet pas de présumer du sort des sommes désinvesties et d'établir la seconde branche du redressement. Les associés des sociétés de personnes étant directement imposés dès la réalisation du bénéfice, ce problème ne se pose pas dans leur cadre. La distinction société de personnes-

société de capitaux commande donc cette indépendance entre associés et sociétés. Il y a indépendance dans l'imposition des distributions occultes entre la société et les éventuels bénéficiaires parce que l'I.S. et l'I.R. s'appliquent à des patrimoines distincts. Nous ne reviendrons pas sur cette distinction mais insisterons sur l'origine du principe d'indépendance que l'on constate tout au long des opérations de procédure qui font l'objet de la seconde sous-partie.

Que ce soit au stade administratif ou au stade contentieux, on remarque que la procédure est personnelle à chaque contribuable. Ceci se vérifie aussi bien pour les sociétés de capitaux que pour les sociétés de personnes. Dans celles-ci, malgré l'absence de double imposition, il y a indépendance des actions fiscales. La distinction juridique société-associé ne provenant pas du régime d'imposition, il faut en chercher l'origine ailleurs, dans la théorie de la personnalité morale.

La théorie de la personnalité morale repose sur l'idée que le groupement auquel elle est conférée constitue une entité distincte dans le temps et dans l'espace des membres la composant (1). Dans l'espace, au lieu d'y voir une multitude de sujets juridiques, le droit va traiter le groupement comme une seule personne juridique. Dans le temps, cette personne juridique reste la même quelle que soit l'identité changeante de ses membres.

Notre objet n'est pas ici de développer les thèses en présence quant à la nature de la personnalité morale. Si la thèse de la fiction avec SAVIGNY et la théorie de la réalité avec Otto GIERKE se sont longtemps opposées, la seconde l'a emporté en doctrine comme en jurisprudence (2) ; le doyen CARBONNIER parle même de "consécration"(3).

---

(1) - D. KETCHEDJIAN, Thèse précitée, p. 111.
(2) - Civ. 28 janvier 1954 D. 1954-217.
(3) - J. CARBONNIER Droit Civil Thémis 1974, T. 1, p. 377.

Ainsi la notion de personnalité morale est un procédé de technique juridique qui reconnaît au groupement "un intérêt distinct des intérêts individuels, une organisation capable de dégager une volonté collective qui puisse représenter et défendre cet intérêt" (1). Cependant "il n'y a groupement personnalisé que dans la mesure où le patrimoine est indépendant de celui des membres de la collectivité" (2). On a vu que la distinction sociétés de capitaux - sociétés de personnes pouvait faire croire à la confusion des parties à l'intérieur de ces dernières. D'ailleurs, pour H. LAUFENBURGER "l'option à l'I.S. avoutit en quelque sorte à la ratification par le droit fiscal de la personnalité morale conférée à ces organismes par le droit commercial" (3). Or, la personnalité des sociétés ne peut être basée sur le mode d'imposition et l'imposition personnelle des associés n'implique pas la transparence patrimoniale de la société de personnes. Ce serait reconnaître que la personnalité morale ne peut être attribuée qu'aux sociétés où l'imposition distingue entre le groupement et les membres de ce groupement. La jurisprudence refuse cette transparence qui n'a cours que si le législateur en dispose expressément. Les dispositions de l'article 8 du C.G.I. concernent uniquement les bénéfices sociaux et ne mettent pas en cause l'existence d'un patrimoine social distinct.

> "Ces dispositions n'ont pas pour effet de porter atteinte au principe de la personnalité des sociétés visées par cet article" (4)

Les bénéfices, pour être imposés au nom des associés, n'en demeurent pas moins des bénéfices sociaux résultant de la mise en oeuvre d'une exploitation collective et leur appropriation par les associés n'a pas lieu au fur et à mesure de leur réalisation, mais à la clôture de l'exercice social. Enfin "c'est la société (de personnes) en tant que telle qui reste propriétaire des biens qui lui sont affectés et les gère en tant que personne morale suivant une structure, sans doute organisée

---

(1) - Léon MICHAUD : "La théorie de la personnalité morale et son application en droit français" Paris L.G.D.J. 1924 T.1, p. 112.
(2) - Mme MEYER-ALAUZEN "La notion fiscale de personnalité morale en droit français" D.F. 1966 n° 36 et 37.
(3) - M. LAUFENBURGER "Traité d'économie et de législation financière" Paris Sirey 1950 tome 1, p. 224.
(4) - C.E. 24 février 1965 req. n° 60 254 D.F. 1965 n° 26.

différemment de celle des sociétés de capitaux, mais qui lui est propre et qui reste distincte de la volonté individuelle des associés." (1)

Cette personnalité s'impose à la société elle-même (2) et s'impose à l'administration qui ne peut l'écarter pour lui substituer celle de ses membres. "La société de personnes est fondée à lui opposer l'existence de la société en nom collectif dont la personnalité est distincte de celle de ses membres." (3). De cette reconnaissance de la personnalité morale des sociétés de personnes, découle la distinction juridique société-associés qui favorise un rapprochement entre sociétés de personnes et sociétés de capitaux. En fait, dans le domaine de la procédure, il y a assimilation entre ces deux catégories de sociétés. C'est parce que le groupement, cellule initiale de la personne morale, est juridiquement distingué des personnes physiques ou morales qui la composent qu'il est admis que les procédures d'imposition, visant d'une part une société et d'autre part un associé de ladite société, sont indépendantes (4).

Cette indépendance est la conséquence du respect des classifications juridiques. Si dans l'imposition des bénéficiaires cette indépendance repose sur le régime d'imposition, dans le domaine de la procédure elle découle de la personnalité morale des sociétés.

Nous distinguerons deux sous-parties :

Première sous-partie : l'imposition des bénéficiaires

Deuxième sous-partie : la procédure de l'imposition.

---

(1) - Conclusions DELMAS-MARSALET sous C.E. 15 juillet 1964 req. n° 54 840
D.F. 1968 n° 17 comm. 659.
(2) - C.E. 28 février 1968 req. n° 68 427
D.F. 1969 n° 20 comm. 664
(3) - C.E. 14 juin 1967 req. n° 66 444
D.F. 1967 n° 29-30 comm. 845
(4) - Mme MEYER-ALAUZEN précitée.

PREMIERE SOUS-PARTIE

L'IMPOSITION DES BENEFICIAIRES

L'établissement de l'assiette des redressements concomitants passe par trois paliers : dégager le montant du bénéfice social, c'est-à-dire le bien fondé du redressement (1), régler ensuite le problème de la distribution de ce bénéfice pour régler enfin celui de sa perception. Cela signifie qu'après avoir imposé la société, l'imposition à l'I.R. se heurte à deux difficultés : rechercher à qui ont profité les distributions occultes et dans quelle mesure ces bénéficiaires ont perçu les sommes distribuées, c'est-à-dire prouver la mise à la disposition.

La présomption de distribution qui permet d'opposer à la société la disparition des sommes qui ne se retrouvent ni dans le capital social ni dans les réserves,ne peut être invoquée pour imposer les bénéficiaires :

> "Considérant que si, par application des dispositions de l'article 109 du C.G.I. l'administration était en droit de regarder comme revenus distribués les sommes correspondant aux redressements apportés aux bénéfices de la société "Etablissements P... et Cie", et qui n'avaient pas été mis en réserve ou incorporés au capital..., elle ne pouvait, en l'absence de toute prescription législative instituant une présomption, imposer lesdites sommes au nom des associés sans rapporter la preuve que ceux-ci avaient été les bénéficiaires des distributions occultes et dans quelles mesures ils l'avaient été." (2)

Ce problème ne se présente que lorsque l'administration ne connaît pas l'identité des bénéficiaires. Il ne peut dès lors s'agir de litiges concernant le montant des rémunérations ou de remboursements de frais concernant tel ou tel dirigeant. En revanche, l'identité des bénéficiaires échappe à l'administration en cas de profits occultes, de profits issus de dissimulation de recettes d'exploitation ou bien encore en cas de dépenses injustifiées non personnalisées, inscrites dans des comptes collectifs ou globaux.

---

(1) - Voir 1ère Partie
(2) - C.E. 12 octobre 1959 req. n° 44 455 Rec. p. 501.

Une fois le relèvement de l'I.S. effectué, la question reste entière de savoir ce que sont devenus ces bénéfices découverts par le vérificateur : normalement, ils ont dû être distribués à quelqu'un et c'est à ce stade qu'il incombe à l'administration de rechercher de façon officielle les bénéficiaires.

Lorsque l'administration connaît les bénéficiaires, soit que leur identité ressorte des circonstances de fait, soit que les sociétés les aient désignés, ou que l'administration ait fait la preuve de leur identité, un dernier problème demeure. A l'égard du bénéficiaire, pour fonder légalement l'imposition à l'I.R., l'administration doit établir que les sommes considérées comme revenus distribués ont été réellement mises à sa disposition.

L'imposition à l'I.S. et l'imposition à l'I.R. sont totalement indépendantes car elles s'appliquent à des patrimoines distincts.

Cette étude sera composée de deux chapitres :

Chapitre ler - La recherche des bénéficiaires

Chapitre 2 - L'appréhension par les bénéficiaires

CHAPITRE I

LA RECHERCHE DES BENEFICIAIRES

Si le décret de réforme fiscale du 9 décembre 1948 permet de définir avec précision le montant des bénéfices à regarder comme distribués, il ne précise pas qui est réputé bénéficiaire de la distribution présumée effectuée (1). En outre, si la société désigne telle ou telle personne, cette déclaration ne constitue qu'une présomption et l'administration ne peut, pour justifier les impositions établies au nom des bénéficiaires de la distribution, se borner à faire valoir que ces derniers aient été désignés par la société (2).

Pour faciliter cette seconde imposition, l'article 117 du C.G.I. stipule : "au cas où la masse des revenus distribués excède le montant total des distributions tel qu'il résulte des déclarations de la personne morale visée à l'article 116, celle-ci est invitée à fournir à l'administration, dans un délai de 30 jours, toutes indications complémentaires sur les bénéficiaires de l'excédent de distribution."

Il découle de ces dispositions que :
Lorsque la société à la chage de laquelle le rehaussement a été prononcé ne dénonce pas les bénéficiaires, elle est elle-même imposable au titre de l'I.R. : "Les sociétés et autres personnes morales passibles de l'I.S. sont redevables de l'I.R. à raison du montant, déterminé comme il est dit à l'article 169, des revenus qu'elles distribuent à des personnes dont elles ne révèlent pas l'identité dans les conditions prévues aux articles 117 et 240 du C.G.I. (3).

---

(1) "Considérant qu'il est constant que la dame X.. qui a régulièrement souscrit la déclaration de ses revenus pour l'année 1969 n'était pas dans le cas d'être taxée d'office ;
qu'ainsi il appartenait à l'administration de faire la preuve du bien fondé de ladite imposition ;
que si, par jugement du 31 mars 1967 le Tribunal administratif de.. a, dans l'instance introduite par la société X..., jugé que la réintégration d'une partie des rémunérations était justifiée, cette solution est juridiquement indépendante de la solution du présent litige". C.E. 17 novembre 1969, req. n° 77 289, Rec. p. 589.
(2) La charge de la preuve incombe a fortiori au service lorsque les résultats de la société sont restés déficitaires. infra. p. 199

(3) Article 9 du C.G.I.

Dans le cas contraire, la société ne peut plus, en principe, être assujettie à l'I.R. à raison desdites sommes, l'impôt étant établi au nom du bénéficiaire désigné par la société.

SECTION I - LA SOCIETE NE DESIGNE PAS LES BENEFICIAIRES

L'article 116 prévoit que pour chaque période d'imposition, la masse des revenus distribués, déterminée conformément aux dispositions des articles 109 et 115 ter, est considérée comme répartie entre les bénéficiaires pour l'évaluation du revenu de chacun d'eux, à concurrence des chiffres indiqués dans les déclarations fournies par la personne morale, dans les conditions prévues à l'article 223-2-2° du C.G.I.
Dans le cas où la masse théorique des bénéfices distribués dépasse le bénéfice imposable déclaré, la marge de dépassement est taxée à l'I.S. et peut être imposée à l'I.R. entre les mains des bénéficiaires qui, seuls, peuvent expliquer l'absence de coïncidences entre la masse des bénéfices distribués et celle des bénéfices déclarés.
L'administration est fondée à engager la procédure prévue à l'article 117 du C.G.I. en vue d'obtenir toutes indications supplémentaires sur les bénéficiaires des distributions en cause, dès qu'a été assurée la notification de rehaussements apportés aux bénéfices déclarés en matière d'impôt sur les sociétés. Passé le délai de réponse ou en cas de réponse insuffisante, la seconde branche de l'impôt est prise en charge par la personne morale.

Il convient de préciser que si les bénéficiaires ont été désignés, d'une façon ou d'une autre, au long des opérations de redressement, en dehors de toute procédure expresse et que l'administration entende néanmoins utiliser l'article 117, sans doute pour s'entourer de garanties, le refus de réponse de la société est sans conséquence:

"Considérant qu'il résulte que si, par lettre en date du 16 novembre 1961, la procédure prévue à l'article 117 du C.G.I. a été mise en oeuvre et si la société n'a pas adressé de réponse à l'administration dans le délai prévu audit article, elle avait cependant par pli recommandé avec avis de réception en date du 5 septembre 1961, fourni au vérifi-

cateur la liste des bénéficiaires des gratifications en cause, comportant leurs noms et leurs adresses, ainsi que le montant des sommes qu'ils avaient perçues et les dates de leur paiement ;
qu'ainsi l'administration se trouvait en mesure d'imposer personnellement, à raison de ces sommes leurs bénéficiaires au titre de l'I.R.P.P." (1)

Enfin, l'administration ne peut valablement assujettir la personne morale à l'I.R. si elle n'a pas respecté la procédure dudit article.

I - LA SOCIETE ACQUITTE L'IMPOT DES BENEFICIAIRES

Lorsque la société ne dévoile pas le nom des bénéficiaires, les sommes imposables suivent le régime établi pour les rémunérations occultes. Le fisc, ne voulant pas laisser échapper ces sommes, les impose au niveau de la société. Celle-ci supporte deux impositions : celle qui lui revient de droit et celle des bénéficiaires. Les redressements concomitants se réalisent chez un seul des partenaires.

A - LE FAIT GENERATEUR DE L'IMPOSITION

"Considérant que l'impôt sur le revenu des personnes physiques mis à la charge des sociétés en application de l'article 9 du C.G.I., dans le cas où elles ne révèlent pas l'identité des bénéficiaires des revenus qu'elles distribuent, frappe, comme la retenue à la source, un revenu brut distribué au cours de l'année d'imposition ;
considérant que son fait générateur se situe, dès lors, comme celui de la retenue à la source dont il constitue un complément, à la date de distribution des revenus envisagés, et non, comme le soutient le ministre, au 31 décembre de l'année d'imposition." (2)

---

(1) - C.E. 28 juin 1968, req. n° 63 007
DUPONT 1968, p. 424
(2) - C.E. 20 juillet 1971 req. n° 74031
D.F. 1972 n° 50 comm. 1817, Rec. p. 553.

Cet arrêt du Conseil d'Etat rendu en matière de rémunérations occultes s'applique aussi bien lorsqu'il s'agit de distributions occultes. Si la société désigne les bénéficiaires et établit la date du versement, le fait générateur sera la date de mise des sommes correspondantes à la disposition des bénéficiaires. Si la société ne révèle pas leur identité, faute de connaître la date exacte des distributions, les sommes sont réputées avoir été distribuées au plus tard à la clôture de l'exercice. Dans ce cas, il faudra situer le fait générateur à la clôture de l'exercice.

B - LE REGIME FISCAL DES DISTRIBUTIONS OCCULTES

Depuis le 1er janvier 1966, ces sommes échappent à toute retenue à la source et n'ouvrent pas droit à l'avoir fiscal. L'I.R. afférent aux rémunérations et distributions occultes est établi sous une cote unique au nom de la personne morale; ce taux est le taux maximum prévu pour le calcul de l'I.R. (1). L'administration retient le taux le plus élevé en vertu du principe que le caractère occulte de ces sommes ne doit constituer un avantage ni pour la partie versante ni pour le bénéficiaire. Le taux s'applique à la base d'imposition, sans abattement.
Le régime fiscal appliqué à ces sommes a subi une évolution :

- avant 1961 : sous le régime antérieur à 1961, on considérait que le fait d'être taxé au taux maximum constituait en lui-même un facteur coercitif suffisant. On pensait que cela suffisait pour retirer tout intérêt à la pratique des bénéficiaires anonymes. Ainsi, le paiement par la société de la retenue à la source - quand elle était encore en vigueur- et de l'I.R. afférent aux rémunérations ou distributions occultes, n'était pas considéré comme un avantage indirect lui-même soumis à la taxation.

---

(1) - Pour 1976, le taux maximum est fixé à 60 % et s'applique aux revenus supérieurs à 113 450 francs pour une part.

- Régime actuel : ce régime, issu de l'expérience, date de 1961 (1). Il s'est révélé que les bénéficiaires trouvaient toujours intérêt à faire dissimuler leur identité par les sociétés distributrices, d'abord parce qu'il s'agissait de contribuables imposés dans les tranches les plus élevées du barême de l'impôt et surtout parce que la prise en charge de l'I.R. par la société, constituait un réel avantage assimilable à une nouvelle distribution.

Ceci explique l'intervention du législateur :"L'avantage résultant pour les bénéficiaires de rémunérations ou de distributions occultes, du paiement de l'I.R. sur les sommes correspondantes par la société ou personne morale versante, constitue un supplément de rémunération des dispositions des articles 9 et 117 du Code Général des Impôts".

Désormais, la prise en charge par la société des impôts qui incombent normalement au contribuable, constitue un supplément de revenu lui-même soumis au même régime d'imposition que les sommes directement versées aux associés. Au montant du profit occulte s'additionne l'impôt. C'est le résultat de cette opération qui est définitivement taxé. Tout intérêt financier disparaît.

Le régime ne peut cependant s'appliquer si l'administration n'a pas utilisé la procédure de l'article 117 ou si elle en a fait une application erronée.

II - LE RESPECT DE LA PROCEDURE PREVUE A L'ARTICLE 117

La non application de l'article 117 prive l'administration du droit d'imposer la société à l'impôt sur le revenu (2). Si l'administration en fait usage, il est quelques règles qui s'imposent à sa démarche.

---

(1) - article 81 de la loi n° 61 - 1396 du 21 décembre 1961.

(2) - L'administration conserve néanmoins la possibilité de taxer le bénéficiaire dont elle connaît déjà l'identité mais doit alors faire la preuve que les sommes litigieuses ont été réellement mises à la disposition des intéressés. De plus cette circonstance est sans influence sur la régularité de la procédure d'imposition suivie à l'égard de ces derniers.
C.E. 7 mai 1975, req. n° 91490
B.M.I.S. 1976 n°4 - 143

L'invitation faite à la société de désigner les bénéficiaires des revenus distribués, la mise en demeure de l'article 117, nécessitent un écrit. Cet écrit doit être notifié à la société. L'envoi de cette notification obéit à des règles qui seront étudiées plus loin (1). Soulignons que dans un arrêt du 18 avril 1966 (2), le Conseil d'Etat a déclaré valable une mise en demeure, faite à la société, qui figurait sur l'imprimé portant notification des redressements relatifs à l'I.S., dès lors que le libellé de l'invitation était clair et précis. Si l'administration passe outre aux exigences, la procédure est entachée d'irrégularité. Le fait que la société réponde à une demande non conforme de l'administration ne peut avoir pour effet de régulariser la procédure. Enfin, si la réponse de la société est évasive ou incomplète ceci ne peut lui être opposé dès lors que l'administration n'a pas respecté la marche à suivre. Une réponse insuffisante ne peut être sanctionnée si elle fait suite à une invitation irrégulière.

> "Considérant qu'il résulte de l'instruction que l'administration n'a pas adressé à la société l'avis écrit qui seul aurait pu satisfaire à la formalité susrappelée ;
> considérant que la circonstance que la société a néanmoins, dans sa lettre du 2 octobre 1959, par laquelle elle déclarait accepter les rehaussements de ses bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés, fourni en outre au sujet des bénéficiaires des distributions correspondantes des indications sommaires qui d'ailleurs ne répondraient pas aux exigences de l'article 117, ne saurait couvrir l'absence de la mise en demeure prévue audit article ;
> qu'il suit de là que la société est fondée à soutenir qu'elle a été assujettie à l'I.R.P.P. selon une procédure irrégulière." (3)

Lorsque l'administration, après avoir suivi la procédure de l'article 117, impose les distributions occultes au nom de la société versante, elle perd le droit de taxer les bénéficiaires réels, même si

---

(1) - infra p. 224
(2) - C.E. 18 avril 1966, req. n° 64417
in doc. F. Lefebvre R.M. II. 2670
(3) - C.E. 18 avril 1969, req. n° 61966
DUPONT 1969 p. 248.

elle est en mesure de les identifier. C'est la règle (1) selon laquelle aucun cumul d'imposition à l'I.R. ne peut exister du chef de la société et des associés. L'imposition directe des bénéficiaires n'est possible que si l'administration prouve l'identité des bénéficiaires ou si la société collabore avec l'administration.

SECTION II - LA SOCIETE DESIGNE LES BENEFICIAIRES

L'administration n'est pas tenue d'utiliser la procédure de l'article 117 lorsque l'identité des bénéficiaires est évidente ; par exemple lorsqu'il s'agit de redresser des rémunérations excessives. En revanche, l'administration doit y recourir si l'identité des bénéficiaires lui est inconnue. Si la société répond dans les délais prévus, l'imposition se fera, en principe, au nom des personnes désignées. Cependant, l'administration doit s'assurer que ces personnes sont bien les bénéficiaires. Cette désignation par la société, pas plus que sa rétractation, n'ont à elles seules pour effet de faire supporter l'impôt par les personnes désignées ou au contraire de les en exonérer, car dans l'un et l'autre cas, ces déclarations doivent être corroborées par les faits (2).

Si la société n'a pas répondu dans le délai légal ou a refusé de répondre, l'administration impose cette société à l'I.R.. A ces deux conditions s'en ajoute une troisième : lorsque la société a fourni une réponse équivalente à un refus. Cette dernière condition s'avère d'un maniement plus délicat car le problème va se poser de savoir ce qu'il faut entendre par réponse équivalente à un refus. C'est le problème des réponses ambiguës auquel s'ajoute celui de savoir

---

(1) - article 13 du décret n° 55467 du 30 avril 1955.

(2) - Pour que la réponse de la société soit opposable aux bénéficiaires qu'elle aura désignés, il conviendra non seulement que cette désignation ait un caractère de vraisemblance, mais encore, qu'elle soit contresignée par les intéressés. A défaut de ce contreseing les personnes désignées par la société ne pourront être imposées personnellement à raison des distributions que si la société a fourni par écrit au service toutes précisions et justifications relatives à la date et au moment des prélèvements qui auraient été effectués, afin de permettre à l'administration de justifier éventuellement devant la juridiction administrative le bien fondé des impositions établies. Comm. adm. B.O.D.G.I. 4 J.5.75

quelles sont les possibilités offertes à l'administration pour y faire face ; cela revient à délimiter sa marge de manoeuvre.

I - LES REPONSES AMBIGUES

A - LE DEGRE DE PRECISION DE LA DESIGNATION

Le Conseil d'Etat se montre exigeant quant à la précision de la désignation des bénéficiaires par la société.

> "Considérant que ces dispositions (de l'article 117) impliquent nécessairement, de la part de la société qui entend n'être pas assujettie à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'obligation de fournir non seulement des indications précises sur l'identité des bénéficiaires dont s'agit, mais toutes justifications de nature à permettre à l'administration de comprendre, le cas échéant, les sommes distribuées dans les bases de l'imposition personnelle de ces bénéficiaires". (1)

Dans cette optique, le Conseil d'Etat assimile les réponses trop vagues au défaut de réponse prévu par les textes.

> "Considérant qu'en réponse à la demande que lui a adressée l'administration conformément à l'article 117 précité dudit code, la société a fait connaître à celle-ci le nom des bénéficiaires éventuels des distributions dont s'agit, mais que cette réponse n'était assortie d'aucune précision quant à la date des versements ni au montant des sommes allouées aux divers bénéficiaires ;
> que dès lors, la société n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort qu'elle a été assujettie à l'impôt sur le revenu des personnes physiques en application des dispositions de l'article 117 du C.G.I." (2)

---

(1) - C.E. 6 février 1963, req. 45716, rec. p. 75

(2) - C.E. 13 novembre 1970 req. n° 70708, rec. p. 673.

Si elle conteste la réalité du bénéfice dégagé par l'administration, la société ne peut se contenter d'indiquer , au cas où l'administration estimerait que des distributions occultes ont été faites, qu'elles doivent être imposées au nom de son gérant (1). Est également assimilé à un refus le fait d'indiquer que si des bénéfices occultes ont été réalisés, ils auraient été partagés entre les associés proportionnellement au nombre de leurs parts. L'indication des nombres de parts détenues par les associés est insuffisante :

> "Considérant que ladite société s'est bornée à fournir la liste des associés avec l'indication du nombre de parts détenues par chacun d'eux ; qu'une telle réponse ne permettait pas au service de déterminer ceux des associés qui avaient effectivement bénéficié des diverses sommes réintégrées dans les résultats de la société, et comment ces sommes se répartissaient entre eux." (2)

B - L'ADMINISTRATION DISPOSE D'AUTRES MOYENS POUR CONNAITRE LES BENEFICIAIRES

L'article 117 s'attache à la répartition effective des sommes considérées et toute réponse entachée d'ambiguité justifie l'imposition de la société, même si l'administration dispose d'autres moyens pour découvrir l'identité des bénéficiaires :

> ...." que, dès lors, et en admettant même que l'administration n'aurait pas été démunie de tout moyen pour parvenir par une autre voie à la détermination d'un au moins des bénéficiaires effectifs, la société X. n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort qu'il lui a été fait application des articles 116 et 117 du C.G.I." (3).

---

(1) - "Si la société, tout en contestant à titre principal le montant des redressements de résultats en matière d'impôt sur les sociétés, procède néanmoins, à titre subsidiaire, à la désignation des bénéficiaires pour le cas où ces redressements seraient ultérieurement reconnus fondés par les tribunaux administratifs (situation relativement fréquente en pratique) la désignation pourra être reconnue comme valable à condition qu'elle présente des garanties formelles (supra p. 182). Il est possible d'admettre, en effet, que la réserve dont elle est assortie se trouvera levée à concurrence du montant des redressements qui seront ultérieurement validés par les tribunaux".
comm. adm. B.O.D.G.I. 4 J-5-75 précité.
(2) - C.E. 4 décembre 1968 req. n° 71 800 DUPONT, p. 70
(3) - C.E. 4 décembre 1968, req. n° 71800
D.F. 1969 n° 44 comm. 1301.

Ainsi, lorsque l'administration utilise la procédure de l'article 117 et si la société offre une réponse insuffisante, elle peut taxer cette même société à l'I.R. La circonstance que les bénéficiaires lui soient connus par d'autres biais n'atténue pas ce principe, ce qui peut parfois donner lieu à certains abus. Une décision du 4 décembre 1968 (1) semble en être un exemple. En l'espèce, il s'agissait du montant d'une commission versée par une entreprise tiers. Fixé à l'origine à 20 %, le taux fut abaissé à 17 % et la différence réintégrée, par l'administration, dans les bénéfices imposables de la société commissionnaire, sous prétexte que cet abaissement ne se justifiait que par la volonté de l'entreprise tiers de récupérer sur le dos de la société un prêt, fait par elle, à l'un de ses dirigeants. Sur la demande faite par l'administration de désigner les bénéficiaires, la société pour toute réponse a donné le nom des associés et la participation de chacun au capital. Or ce genre de réponse équivaut à un refus de réponse (2).

Dans cette hypothèse, l'administration connaissait le bénéficiaire : le dirigeant de la société, bénéficiaire du prêt remboursé par sa société sous forme de réduction de commission, le motif du redressement notifié à la société reposant précisément sur la prise en charge par la société de la dette personnelle de ce dirigeant. Choisissant la sécurité, l'administration a préféré taxer la société distributrice.
Quelles que soient les circonstances de fait entourant l'espèce, le Conseil d'Etat s'en tient au principe.

> "Qu'ainsi les déclarations de la société sur ce point présentent une ambiguité qui ne permettait pas de les retenir comme une réponse au sens de l'article 117 ;
> que, dès lors, et en admettant même que l'administration n'aurait pas été démunie de tout moyen pour parvenir par une autre voie à la détermination d'un au moins des bénéficiaires effectifs, la société X. n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort qu'il lui a été fait application des dispositions des articles 116 et 117 du C.G.I.".

---

(1) - C.E. 4 décembre 1968 req. n° 71 800
D.F. 1969 n° 44 comm. 1301.
(2) - C.E. 4 décembre 1968 précité.

Toute réponse entachée d'ambiguité ouvre à l'administration les dispositions de l'article 117, indépendamment du fait de savoir si les bénéficiaires peuvent être connus, soit par l'essence même de l'espèce, soit par tout autre moyen. Il s'agit maintenant de savoir si, face à une réponse insuffisante, l'administration est tenue d'imposer la société ou si elle conserve le choix de l'imposé, étant bien entendu qu'elle devra justifier l'imposition de son choix.

II - LA LATITUDE LAISSEE A L'ADMINISTRATION

Le droit reconnu à l'administration de taxer la société est-il une simple faculté ou une obligation dès lors que les conditions d'exercice sont remplies ? La question a été tranchée par un arrêt du 27 février 1970 (1). Le bénéficiaire contestait la mise à sa charge de l'imposition alors que la société n'avait pas répondu conformément aux exigences de l'article 117. Pour le sieur B. l'administration n'avait pas la possibilité de taxer à son nom les bénéfices distribués. Les conclusions du Commissaire du Gouvernement DELMAS MARSALET mettent en relief les arguments en faveur de chacune des solutions.

- C'est une obligation

Le principe qui commande la thèse de l'obligation est tiré de l'intérêt des finances publiques. L'administration ne peut renoncer aux moyens dont elle dispose pour assurer le recouvrement de l'impôt. Or, dans ce genre d'hypothèse, poursuivre le bénéficiaire comporte un risque alors que l'imposition de la personne morale est sans problème.

- C'est une possibilité

Si tout principe comporte des dérogations, il importe malgré tout de s'en tenir au régime général. Or l'impôt est dû par les personnes

---

(1) - C.E. 27 février 1970, req. n° 77227
D.F. 1970, n° 24, comm. 685.

physiques et ce n'est que par dérogation à ce principe que l'administration est autorisée à imposer la personne morale afin d'éviter que ces sommes échappent à tout impôt. La dérogation ne doit être utilisée que lorsque il n'existe aucun autre moyen. A partir du moment où l'administration dispose d'un commencement de preuve, pourquoi lui interdire de l'exploiter ?

> "Considérant qu'en admettant que la réponse faite par la société dont le sieur B., était gérant n'ait pas été suffisamment précise au regard des prescriptions de l'article 117 du C.G.I., cette circonstance ne faisait pas obstacle à ce que fût poursuivie, au nom du sieur B. désigné comme bénéficiaire éventuel, l'imposition des sommes distribuées, à charge pour l'administration d'apporter la preuve de l'appréhension par lui des dites sommes".

L'administration a donc le choix. Mais pour être bien compris, ce choix devra être effectué en fonction du principe selon lequel cet impôt est dû par la personne physique, et n'être pas guidé par un intérêt financier. La décision du 4 décembre 1968 s'est écartée de cette voie. L'imposition du bénéficiaire passe par une procédure indépendante de celle de la société. L'abus dans cette possibilité de choix peut conduire à contourner cette règle.

Dans le cadre de la procédure prévue à l'article 117, lorsque la société désigne les bénéficiaires et que ceux-ci contestent, à la réception de la notification de redressement, le bien fondé de cette désignation, les services fiscaux sont tenus de rapporter la preuve que les personnes désignées sont bien les bénéficiaires. Si l'administration n'emploie pas la procédure de l'article 117 ou si malgré un refus de réponse ou une réponse équivalent à un refus, elle entend néanmoins poursuivre directement les bénéficiaires, c'est encore à elle de faire la preuve de ce qu'elle avance. C'est l'application du principe d'indépendance des actions qui peuvent être intentées en ce qui concerne l'imposition de la société et l'imposition personnelle des bénéficiaires, même lorsque la base de ces deux impositions est identique. Dès lors on mesure

l'importance du rôle de la preuve puisque, quelle que soit la situation, sauf imposition de la personne morale à l'I.R. l'administration peut en avoir la charge (1). On comprend que les services fiscaux soient tentés d'imposer la personne morale même quand ils possèdent des éléments leur permettant d'identifier les bénéficiaires (2). Ceci est cependant contraire au principe selon lequel l'impôt frappe le titulaire du revenu.
La charge de la preuve n'incombe au contribuable, et dans la mesure où il a régulièrement présenté ses observations, en vertu de l'article 111 du C.G.I. et de la jurisprudence, que dans le cas de sommes mises à sa disposition sous forme d'avances, de prêts ou d'acomptes, ou dans le cas de taxation d'office. Lorsque le contribuable a régulièrement présenté des observations dans le délai prévu, en réponse à la notification de redressement, la charge de la preuve incombe à l'administration :

> "Considérant qu'il est constant que, dans le délai prévu à l'article 117 le sieur X. et son conseil fiscal ont présenté par deux fois des observations orales aux fins de contester les rectifications proposées par l'inspecteur et qu'aucun accord n'est intervenu ;
> considérant que dès lors, il appartient à l'administration de rapporter la preuve du bien fondé du redressement." (3)

Lorsque, sur demande de l'administration, la société désigne les bénéficiaires, cette identification ne constitue pas une preuve absolue mais peut toujours être contestée par les intéressés; de même, en dehors du cadre de la procédure de l'article 117, les témoignages ne suffisent pas à apporter la preuve de l'appréhension. Ces déclarations pouvant être malveillantes et constituer, pour la société, un moyen dilatoire, n'ont que la valeur d'ure présomption.

---

(1) - sous réserve, bien entendu, des renversements de la charge de la preuve qui peuvent se produire après l'intervention de la commission départementale des impôts.
(2) - les services fiscaux n'hésitent pas à mettre en oeuvre cette procédure chaque fois qu'un doute subsiste sur l'identité des bénéficiaires des distributions.
(3) - C.E. 13 juillet 1962 req. n° 53247 rec. p. 495.

"Considérant que le sieur J. (ancien président directeur général de la société) a fait valoir tout au long de la procédure qu'il n'a jamais perçu à quelque titre que ce soit les sommes mentionnées, lesquelles, comme l'a reconnu l'administration et comme l'ont constaté les experts commis par les premiers juges, figuraient dans les dépenses de la société sans aucune justification ni indication quant à leur bénéficiaire ;
que, dans ces conditions, et quand bien même elle aurait eu sur ce point l'accord des nouveaux dirigeants, l'administration ne pouvait envisager d'imposition au nom du requérant ;
Considérant que la preuve exigée ne saurait résulter des seules indications verbales fournies au cours de l'expertise par certains membres du personnel de la société..." (1)

En l'espèce, au témoignage des nouveaux dirigeants s'ajoutait ceux d'anciens employés du requérant. Le Commissaire du Gouvernement DUFOUR fait remarquer que ces personnes ou bien n'avaient pas de responsabilités comptables ou bien pouvaient être suspectées de rancune à l'égard de l'ancien patron avec qui les rapports auraient été difficiles.

La preuve de l'appréhension par l'un des associés est rapportée lorsque les circonstances d'ensemble désignent sans ambiguité les bénéficiaires. Ainsi, lorsque la personne apparaît comme le maître de l'affaire (2), ou lorsque l'appréhension matérielle est un fait constant (3).

La connaissance du bénéficiaire est une première étape dans l'établissement de l'I.R. La seconde consiste à déterminer dans quelles mesures ces bénéficiaires ont disposé des sommes en cause.

---

(1) - C.E. 11 janvier 1965 req. n° 55582
D.F. 1965 n° 19.
(2) - C.E. 20 novembre 1961 req. n° 50020 BCD 1961 p. 50
(3) - C.E. 4 décembre 1961 req. n° 51120
D.F. 1962 n° 15.

CHAPITRE II

L'APPREHENSION PAR LES BENEFICIAIRES

Le système d'imposition de l'I.S. et de l'I.R. en cas de rehaussement de l'I.S. d'une société distributrice et de réclamation corrélative par le fisc, aux associés, d'une imposition supplémentaire au titre des revenus distribués, apparaît assez confus. La loi, en effet, établit une présomption de distribution imposable en cas de rehaussement de l'I.S. mais,par contre,la jurisprudence estime qu'en cas de contestation de l'un et de l'autre de ces impôts, les actions de la société et celles du contribuable sont indépendantes. Après relèvement de l'I.S., l'administration envoie une notification du redressement aux bénéficiaires ; mais ceux-ci peuvent contester l'existence et le montant de ces distributions. Dans ce cas, une présomption de bonne foi étant attachée à la déclaration, l'administration doit faire la preuve de la mise à la disposition des sommes litigieuses aux associés visés.

> "Considérant que si les dépenses litigieuses ont été comptabilisées dans les écritures de la société sans pièce justificative suffisante pour en établir la réalité ou le montant, l'administration ne pouvait en tirer des conséquences à l'égard des bases d'imposition personnelles du sieur L. sans démontrer dans quelle mesure ces mêmes sommes auraient été en tout ou en partie exposées dans l'intérêt du contribuable en cause" (1).

L'assiette de l'impôt sur le revenu est subordonnée à une double preuve : celle de la réalisation des bénéfices par la société et celle de la distribution des bénéfices au contribuable. La preuve de la réalisation des bénéfices a été vue tout au long de la première partie, au fur et à mesure des cas de redressements envisagés. On a vu à partir de quand des rémunérations, des intérêts versés aux associés.. pouvaient donner lieu à des redressements concomitants. Mais cette preuve ne suffit pas, il faut y ajouter celle de l'appréhension par les bénéficiaires, c'est-à-dire prouver la perception des revenus présumés distribués.

---

(1) - C.E. 8 février 1965 req. n° 60373
D.F. 1970, n° 3 bis p. 39.

"Considérant que si, par application de l'article 109 du C.G.I., l'administration était en droit de regarder comme revenus distribués les sommes correspondant aux redressements apportés aux bénéfices de la société X. et qui n'ont pas été mis en réserve ou incorporés au capital, elle ne saurait, en l'absence de toute prescription législative instituant une présomption, imposer lesdites sommes au nom des associés sans rapporter la preuve de l'existence à leur profit de distributions occultes." (1)

S'il y a indépendance de procédure, si ce formalisme existe, c'est que, à un niveau pratique, si on retrouve les mêmes personnes, les sommes dégagées lors de la vérification de la société ne se retrouvent pas automatiquement dans le patrimoine des associés ; une autre destination peut leur avoir été attribuée. Par exemple, dans une espèce jugée le 20 avril 1966, les sommes en cause correspondaient à des versements faits à un fonctionnaire pour obtenir le règlement d'indemnités de dommages de guerre (2). Sur le plan théorique cela s'explique par l'indépendance des patrimoines visés par les deux impôts.

Nous allons donc nous attacher à ce qu'il y a lieu d'entendre par mise à la disposition et, par là même, rechercher ce qu'est un revenu disponible, à savoir à partir de quand un revenu est imposable. Pour cela il nous faut distinguer selon la forme de la société.

SECTION I - LES SOCIETES DE PERSONNES

I - PRINCIPE

Selon l'article 8 du C.G.I. : "Les associés des sociétés en nom collectif et les commandités des sociétés en commandite simple sont, lorsque ces sociétés n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, personnellement soumis à l'I.R. pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société."

---

(1) - C.E. 18 mars 1963 req. n° 57 599 Rec. p. 187
(2) - C.E. 10 avril 1966 req. n° 63405
D.F. 1967 n° 39.

Cet article précise également que ces dispositions s'appliquent à certaines sociétés civiles, aux associations en participation, aux sociétés de capitaux qui ont opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes. Quant à l'article 12, il stipule que "l'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année." Le bénéfice imposable au cours d'une année déterminée est celui que le contribuable réalise au cours de ladite année.
En matière industrielle et commerciale, ce bénéfice réalisé n'est pas calculé à partir des recettes effectivement encaissées et des charges effectivement payées au cours de l'année d'imposition, mais à partir des créances acquises et dépenses engagées, même si elles ne sont réglées qu'au cours d'exercices ultérieurs. Il n'y a donc pas lieu de rechercher si le contribuable a ou non effectivement disposé des sommes correspondant aux créances acquises au cours de l'exercice. Pour que ces créances soient rattachées aux recettes de l'exercice, il suffit qu' elles ne soient pas devenues définitivement irrécouvrables à sa clôture (1).

Cette question de savoir si les sommes non perçues sont "à disposition" est importante car si les sommes ne sont pas à disposition, il n'y a pas d'imposition et inversement. Or les bénéfices réalisés par les sociétés imposées selon le régime des sociétés de personnes échappent au principe de la disponibilité puisque l'assiette de l'impôt intègre les créances et les dettes et non les encaissements et les paiements,dégageant ainsi une masse non négligeable de matière imposable. Ces sommes sont comprises dans les revenus imposables, indépendemment de toute idée de distribution. Les bénéfices des sociétés de personnes échappent, pour leur imposition, à la règle de mise à disposition et se trouvent imposables entre les mains des associés quelle que soit leur destination ultérieure (distribution ou mise en réserve). La preuve a contrario résulte des dispositions de l'article 162 du C.G.I. : "Les associés gérants des sociétés en commandite par action sont réputés ne disposer de la quote-part leur revenant dans les bénéfices sociaux affectés à la constitution de réserves qu'au moment de la mise en distribution desdites réserves." Et l'article 162 étend ces dispositions aux membres des sociétés de personnes qui ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux.

---

(1) - Si elles le deviennent, elles sont passées en pertes déductibles ou peuvent donner lieu à la constitution de provisions.

Sont également visés par cet article, les membres des sociétés en participation (ayant opté) et dont les noms et adresses ont été communiqués à l'administration.

Le problème va alors se poser de savoir quelles sont les exigences attenantes à cette communication. De la réponse on pourra déduire le régime d'imposition des sociétés et par voie de conséquence savoir quel est le fait générateur de l'imposition : réalisation comptable ou appréhension par les associés.
Selon l'article 206-4° : "Même à défaut d'option, l'I.S. s'applique, sous réserve des dispositions de l'article 1655 ter, dans les sociétés en commandite simple, dans les sociétés en participation, y compris les syndicats financiers, et dans les sociétés de copropriétaires de navires, à la part de bénéfice correspondant aux droits des commanditaires et, respectivement à ceux des associés ou copropriétaires autres que ceux indéfiniment responsables ou dont les noms et adresses n'ont pas été indiqués à l'administration."

L'imposition à l'I.R.P.P. répond donc à trois conditions :
- la société ne doit pas avoir opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux,
- les sociétaires doivent être indéfiniment responsables,
- leurs noms et adresses doivent avoir été communiqués à l'administration.

Quant au contenu de cette dernière condition, deux solutions sont en présence, toutes deux illustrées par des décisions de jurisprudence. Pour le Commissaire du Gouvernement SCHMELTZ (1), ces solutions dépendent de la finalité que l'on attribue à l'article 206-4°.
- on peut considérer que ce n'est que pour des raisons de commodité que la loi a prévu l'imposition des intéressés à l'I.R. toutes les fois où l'administration n'aurait pas la possibilité matérielle d'imposer les personnes physiques qui les constituent et il faut faire preuve de souplesse.

---

(1) - C.E. 6 novembre 1968, req. n° 72322
D.F. 1969 n° 18 comm. 629.

il suffit que l'administration puisse par un moyen quelconque découvrir le nom des intéressés. C'est le sens de la jurisprudence du 3 mai 1968 (1).

- on peut aussi considérer que, de principe, l'impôt sur les sociétés s'applique, sauf aux intéressées à révéler intentionnellement le nom de leurs membres. Il sera alors exigée une manifestation expresse.

> "Considérant qu'il résulte du dossier que la déclaration prévue par l'article 206 al. 4 du Code du nom et de l'adresse du requérant, pris en tant que copropriétaire des navires considérés n'a pas été produite à l'administration des contributions directes avant l'établissement de l'impôt contesté ;
> que la connaissance qu'aurait eu l'administration de l'identité des membres de la société de copropriétaires ne saurait suppléer à la déclaration ci-dessus mentionnée ;
> que l'I.S. était par suite applicable à ces parts." (2)

La jurisprudence a abandonné l'esprit de 1962 et continué celui de 1968. Les juges ont renoncé au formalisme et s'attachent à la connaissance qu'a l'administration sans en rechercher le comment.

> "Considérant que l'acte constitutif de l'association en participation a été enregistré le 7 octobre 1957 par la Direction de l'Enregistrement et du Timbre ;
> qu'ainsi les noms et adresses des intéressés ont été indiqués à l'administration ;
> que, dès lors, et en l'absence d'option de l'association pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, le sieur H... était personnellement passible de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour la part correspondant à ses droits dans ladite association." (3)

Ces sociétés n'ayant pas opté et dont les noms des sociétaires ne sont pas connus de l'administration suivent le régime des sociétés de personnes et échappent à la règle de la mise à la distribution des revenus.

---

(1) - C.E. 3 mai 1968 req. n° 71873
D.F. 1968, n° 25 comm. 782.
(2) - C.E. 22 octobre 1962 req. n° 49601
D.F. 1962 n° 46 comm. 1070
(3) - C.E. 6 novembre 1968, précité.

II - APPLICATIONS

Les bénéfices des sociétés de personnes échappent donc à la règle de la "mise à la disposition". C'est le principe et c'est un principe dont l'application est permanente quelles que soient les circonstances de fait; c'est à dire même si le bénéficiaire ne participe pas à la gestion ou si les sommes en cause ne tombent pas dans son patrimoine.

Le bénéfice est extérieur à la gestion

Nous avons choisi deux exemples pour illustrer notre propos :

1) - Dans une espèce jugée le 27 novembre 1974 (1), le contribuable soutenait qu'ayant cédé par acte enregistré le 3 août 1967, mais avec effet rétroactif au 1er juillet 1964 , les parts qu'il détenait dans la société en nom collectif P... et Cie, il ne devait pas être imposé sur le revenu résultant des réintégrations de provisions opérées sur les bénéfices de l'exercice clos au 30 juin 1964. A la suite d'une vérification de comptabilité, le service a jugé irrégulière une provision constituée à la clôture de l'exercice 1963-1964 au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction et l'a réintégrée dans les bénéfices de la société. Cette provision était donc intervenue après la cession - avec effet rétroactif - des parts du sieur P... Le sieur André P. contestait l'imposition supplémentaire mise à sa charge en soutenant qu'il ne devait pas être imposé sur un revenu qu'il n'avait pas appréhendé et à l'appréhension duquel il n'avait plus aucun droit alors que l'acte de cession stipulait que tous les bénéfices sociaux non encore distribués pour les exercices clos antérieurement au 1er juillet 1964 étaient compris dans la cession. Or, les associés sont réputés avoir acquis, dès la clôture de l'exercice, la part des bénéfices à laquelle ils avaient droit, alors même que ces bénéfices ne seraient apparus en tant que tels qu'à la suite d'un redressement postérieur. D'autre part, pour l'application de

---

(1) - C.E. 27 novembre 1974 req. n° 88113
D.F. 1975 n° 3 comm. 68.

l'article 8 du C.G.I., la part de bénéfices sociaux correspondant aux droits que détient dans la société chacun des associés, doit s'apprécier au regard du seul pacte social (1). Pour le Commissaire du Gouvernement FABRE, "l'article 8 du C.G.I. regardant les associés comme des exploitants individuels, chacun est censé avoir eu dès la clôture la disposition de la part qui lui revenait et toute réduction ultérieurement convenue de cette part ne peut fiscalement être analysée que comme l'emploi de revenu acquis."

"Considérant qu'il résulte de l'instruction que le sieur P. a cédé, à compter du 1er juillet 1964, les parts qu'il détenait dans la société X. ;
que si, par une convention de cession, qui n'est intervenue que le 7 juillet 1967, il aurait été convenu que la cession porterait sur les droits du sieur P.. sur les bénéfices se rattachant aux exercices antérieurement clos mais non encore appréhendés par lui le 1er février 1964, cette convention était intervenue postérieurement à la date à laquelle l'administration était tenue de se placer pour apprécier la situation fiscale du sieur P.. eu égard à l'I.R. pour l'année 1964, ne peut lui être opposé."

2) - Deux cousins germains J. et R. exploitaient deux charges de courtier maritime sous la forme d'une association en participation. Au décès du sieur R. le sieur J. continue de gérer sa propre charge, administre celle du défunt et est gérant de fait de la personne morale assurant la gestion commune des deux charges. Les héritiers refusèrent l'imposition frappant les revenus correspondant à leur part et dont ils n'avaient pas disposés. Dans ce cas, les contribuables n'avaient pas participé à la gestion de la société et soutenaient qu'il n'y avait plus de liens sociaux entre le sieur J. et eux-mêmes du fait que celui-ci était seul gérant de l'ensemble formé par les deux charges.

"Considérant que la dame veuve R. doit être regardée comme ayant été membre de l'association en participation qui a continué à exploiter les deux charges de courtier maritime dont s'agit ;
qu'il suit de là que l'intimée devait être imposée, au titre de 1965, pour sa part dans les bénéfices réalisés

---

(1) - C.E. 13 décembre 1972 req. n° 78585, Rec. p. 1045.

au cours de la même année par l'association en participation bien qu'elle n'ait pas effectivement perçu sa part de bénéfices au cours de ladite année, et que la détermination de ses droits dans l'association ait fait l'objet d'un litige l'opposant au gérant qui n'a été tranché que par un arrêt de la Cour d'Appel de... postérieurement au 31 décembre 1965 ; qu'en se bornant à faire état de l'impossibilité dans laquelle elle se serait trouvée de contrôler la sincérité de la déclaration souscrite par le gérant, la dame veuve R. n'établit pas que le bénéfice imposé à son nom sur la base de ladite déclaration soit supérieur à celui qui lui revenait à raison de ses droits dans ladite association." (1)

La société utilise les sommes

En raison de la confusion existant entre le patrimoine d'une société de personne et ceux de ses associés, ces derniers sont imposables à raison des bénéfices réalisés même si, étant réinvestis dans la société, ils n'en ont pas disposé. Ainsi en a décidé le Conseil d'Etat (2) qui ne tient pas compte du sort réservé aux sommes. Il faut et il suffit que la société ait dégagé un bénéfice.

SECTION II - LES SOCIETES DE CAPITAUX

Avant de se pencher sur la notion de revenu disponible dans les sociétés de capitaux, nous allons envisager le problème des redressements déficitaires. Il y a redressement déficitaire lorsque les rehaussements dégagés sont épongés, en totalité ou en partie, par les déficits constatés de l'exercice ou antérieurement reportables. On se trouve alors en présence d'un redressement ne donnant pas lieu à l'application de l'I.S. Dans cette hypothèse, la présomption de distribution résultant des articles 109-1, 110 et de l'article 47 de l'annexe II du C.G.I. est-elle applicable ? La seconde branche de l'imposition est-elle exigible alors que l'existence d'un déficit comptable évite la taxation à l'I.S. ? Peut-on parler de dépendance entre ces deux impositions et des redressements concomitants provoquent-ils automatiquement des impositions concomitantes ?

(1) - C.E. 2 mai 1973 req. n° 85989
D.F. 1974 n° 5 comm. 133
(2) - C.E. 7 juillet 1972 précité

Pour qu'un redressement à l'I.R. soit possible, en l'absence de matière imposable chez la société, la jurisprudence fait appel à la notion de mise à disposition. Nous allons voir au terme de quelle évolution et nous nous interrogerons par la suite sur la consistance de cette notion.

I - LE PROBLEME DES REDRESSEMENTS DEFICITAIRES

La solution dépend de l'idée que l'on se fait du lien existant entre l'imposition affectant la société et celle affectant la distribution aux associés.

A - LES ARGUMENTS EN PRESENCE

1) - L'automatisme du lien

Pour qu'un redressement intervenu en matière d'I.S. soit également pris en considération pour le calcul de la masse des revenus distribués et se trouve imposable au titre desdits revenus entre les mains des bénéficiaires, il est nécessaire que ce redressement à l'I.S. ait donné lieu effectivement à l'établissement d'une imposition supplémentaire à ce titre.

2) - Le relâchement du lien

Cette théorie repose sur deux constatations dégagées par le commissaire du grouvernement DUFOUR. Si la disposition de l'article 110-1 crée une présomption de distribution, il ne s'agit ni d'une présomption irréfragable ni d'une condition nécessaire.

- La présomption n'est pas irréfragable.
Cela signifie qu'il ne suffit pas qu'il y ait eu bénéfices retenus pour l'assiette de l'IS pour justifier dans tous les cas l'assiette de l'IR. Il faut nécessairement qu'il y ait eu distribution pour parler de bénéfices

distribués et s'il n'y a pas distribution lorsque les bénéfices ont été mis en réserve ou incorporés au capital, l'absence de bénéfice n'implique pas l'absence corrélative de distribution.

- La présomption ne correspond pas à une condition nécessaire .
L'apparition d'un bénéfice taxable à l'impôt sur les sociétés ne paraît pas une condition nécessaire pour l'assujettissement du bénéficiaire. Ce qui est passible de l'impôt c'est tout ce qui sort du patrimoine social pour bénéficier personnellement à des tiers en leur qualité de titulaires d'intérêts ou de capitaux dans l'affaire. Le fait générateur de l'impôt sur le revenu est lié à la notion de désinvestissement. Les associés qui ont dissimulé des recettes et n'ont fait figurer aucune écriture en comptabilité, se les sont appropriées.
Dans le cas d'un exercice bénéficiaire, la reprise de ces sommes fait apparaître un complément de bénéfices qui donne lieu à un complément d'IS et, par application des articles 109-1-1°et 110, à un complément d'I.R. Dans le cas d'exercice déficitaire, la reprise de ces sommes ne donne pas lieu à une imposition à l'IS, bien qu'elles aient gardé le même caractère de bénéfices distribués quant aux associés. Désormais, c'est l'article 109-1-2° qui leur est applicable.

B - LES SOLUTIONS

1) - La jurisprudence

L'évolution de la jurisprudence s'est faite dans un sens réaliste. Deux dates importantes dans cette évolution : 1961 et 1964. La jurisprudence s'est fixé dans le sens de l'automatisme du lien entre imposition à l'IS et imposition à l'IR le 11 octobre 1961 (1)

> "Considérant que, si les dispositions permettent à l'administration, sauf preuve contraire, de regarder comme distribués les bénefices retenus comme base de l'I.S., elles n'ont pas pour effet d'autoriser ladite administration à retenir pour

---

(1) - C.E. 11 octobre 1961, req. n° 45 694
D.F. 1961 n° 43 comm. 946
également C.E. 31 janvier 1962 req. n° 52 347
D.F. 1962 n° 13 comm. 338.

base de la taxe proportionnelle sur le revenu des capitaux mobiliers le montant même du redressement opéré, alors même qu'il n'aurait pas donné lieu à l'imposition au titre de l'I.S."

Cette position s'est maintenue jusqu'en 1964 (1), date à laquelle le C.E. admet un détachement entre les deux impositions.

"Considérant que si la disposition de l'article 110 permet à l'administration, sauf preuve contraire, de regarder comme distribués les bénéfices retenus comme base de l'I.S. elle ne fait pas obstacle à ce que soient réputées passibles de la taxe proportionnelle, sous réserve de leur appréhension par les associés, les sommes dont l'administration a opéré la réintégration par une décision devenue définitive, mais qui n'aurait pas entraîné en l'absence de solde bénéficiaire imposable, l'établissement effectif d'une cotisation d'IS".

C'est un détachement du lien que le C.E. admet, non une rupture. Pour parler de rupture il aurait fallu que l'imposition entre les mains des bénéficiaires intervienne sans clause restrictive. Le "sous réserve de leur appréhension par les associés" suffit à conserver une certaine relation entre ces deux impositions.

En fait, on ne peut vraiment parler de revirement. La décision de 1964, toujours actuelle, ne contredit pas celle de 1961. Dans le cas de recettes dissimulées, c'est l'article 109 1 2° qu'il faut appliquer et non l'article 109 1 1°. Pour le commissaire du gouvernement DUFOUR, la portée de la solution de 1961 ne vaut que pour l'application des articles 109 1 1° et 110 C.G.I. : "Or la notion de revenus distribués ne se réduit pas aux bénéfices non mis en réserve ou incorporés au capital." Tandis que l'article 109 1 1° édicte une présomption par référence aux bénéfices sociaux, l'article 109 1 2° vise les sommes non prélevées sur les bénéfices.
Dès lors, dans la mesure où les redressements opérés ont seulement abouti à la réduction ou à l'annulation du déficit fiscal déclaré par la société, les sommes correspondantes ne tombent pas sous le coup de la présomption de distribution résultant des articles 109 1 1° et 110 du C.G.I.

(1) - C.E. 5 juin 1964 req. n° 51 058 - D.F. 1964 n° 43 doctrine.

L'administration peut néanmoins, par application de l'article 109-1-2° réclamer l'impôt entre les mains du bénéficiaire si elle est en mesure d'établir qu'elles ont été effectivement appréhendées par les associés. Il n'y a pas de troisième voie par laquelle l'administration serait en droit de présumer la distribution, comme dans l'article 109 1 1°, tout en retenant un chiffre différent de celui du bénéfice social, comme le permettraient l'article 109 1 2° sur le fondement d'un prélèvement au profit de tel ou tel attributaire.

2) - L'administration

La position initiale prise par l'administration a été infirmée par la jurisprudence de 1964. Selon l'ancienne doctrine administrative, il résultait des dispositions des articles 109 et 110 que les sommes correspondant aux redressements devaient -dès lors qu'elles étaient désinvesties - être considérées comme ayant été distribuées. L'administration n'entendait pas rechercher si les résultats sociaux étaient bénéficiaires ou déficitaires. Elle préconisait une rupture totale, des redressements concomitants n'impliquant pas des impositions concomitantes.
Interrogé après l'arrêt de 1961, le ministre des Finances a répondu qu'il estimait indispensable d'attendre de nouvelles décisions de jurisprudence pour apprécier la portée exacte de cet arrêt (1). Après l'arrêt de 1964, pour le ministre : "Les décisions de jurisprudence attendues par l'administration ne sont pas encore intervenues." (2)
C'est finalement en 1966 que l'administration a tiré les conséquences des règles posées par la jurisprudence. On en revient donc à la question de savoir ce que contient cette notion de mise à disposition.

II - LA MISE A LA DISPOSITION

Le principe est le suivant : les sommes à retenir pour l'assiette de l'I.R. au titre d'une année déterminée sont celles qui, au cours de ladite année, ont été mises à la disposition du contribuable

---

(1) - rep. min. n° 13330 - J.O. débat A.N. 21 juin 1962.
(2) - rep. min. n° 9647 - J.O. débat. A.N. 12 septembre 1964.

soit par voie de paiement, soit par voie d'inscription au crédit d'un compte courant sur lequel l'intéressé a opéré ou aurait pu, en fait comme en droit, opérer un prélèvement au plus tard le 31 décembre (1). La différence avec le régime applicable aux sociétés de personnes réside dans la nécessité de mise à disposition. Cependant mise à la disposition ne signifie pas appréhension concrète des sommes. Nous allons voir ce qu'il en est, que les sommes demeurent inscrites au crédit d'un compte courant ou dans le poste "frais à payer".

A - INSCRIPTION EN COMPTE COURANT

Pour qu'un contribuable soit regardé comme ayant eu la disposition d'un revenu au cours d'une année, il n'est pas nécessaire qu'il l'ait effectivement perçu. Il suffit qu'il ait eu la possibilité matérielle et juridique d'en disposer. Le fait de laisser volontairement au crédit de son compte personnel dans la société les sommes qui y sont virées, constitue un acte de disposition. Si des faits entièrement indépendants de la volonté du contribuable font obstacle au retrait, la disponibilité du revenu disparaît.

1) - Retrait volontairement différé

Outre le fait qu'un dirigeant laisse volontairement des sommes lui revenant dans les comptes de la société pour retarder son imposition personnelle, l'intérêt de la société peut motiver cette décision. Lorsque la société connaît des difficultés financières, laisser

---

(1) -"Considérant qu'il résulte des dispositions combinées des articles 12, 13, 82 et 83 du C.G.I. que les sommes à retenir pour l'assiette de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des traitements et salaires, au titre d'une année déterminée, sont celles qui, au cours de ladite année, ont été mises à la disposition du contribuable par son employeur, soit par voie de paiement, soit par voie d'inscription au crédit d'un compte courant sur lequel l'intéressé a fait ou aurait pu, en fait et en droit, faire un prélèvement au plus tard le 31 décembre".
C.E. 4 février 1976 req. n° 96331
R.J.F. 1976 n° 4-175.

des sommes dans l'entreprise pour ne pas peser sur la trésorerie pourrait constituer ce qu'on appelle un acte de gestion normal, c'est-à-dire guidé par l'intérêt de l'entreprise. La situation de trésorerie de l'entreprise débitrice peut être retenue comme faisant obstacle à la disponibilité du revenu inscrit en compte courant, lorsqu'elle met l'intéressé dans l'impossibilité de retirer les sommes inscrites à son compte. Mais il faut alors que l'impossibilité du retrait soit indépendante de la volonté du contribuable. Lorsqu'il s'agit d'un acte délibéré, le Conseil d'Etat ne tient pas compte de sa finalité.

> "Considérant qu'il résulte de l'instruction que les honoraires d'ingénieur-conseil qui ont servi de base à l'établissement des impositions susvisées ont été inscrits au compte du sieur B. dans les livres de la société... ;
> que le requérant, sans contester qu'il n'ait pas été dans l'impossibilité d'en retirer le montant, fait valoir qu'il s'en est volontairement abstenu afin de ne pas aggraver la situation, alors compromise, de la société ;
> considérant que dans ces circonstances, c'est à bon droit que le tribunal administratif a jugé que les revenus dont s'agit avaient été à la disposition du sieur B..." (1)

Les circonstances extérieures n'entrent pas en ligne de compte dans l'appréciation du Conseil d'Etat, quelle que soit leur gravité. Seule compte la possibilité qu'avait le contribuable de retirer les sommes en cause.

> "Considérant que le requérant qui se borne à exposer qu'il s'est volontairement abstenu de retirer lesdites sommes de son compte pour ne pas aggraver les difficultés financières de la société qui a d'ailleurs été mise en règlement judiciaire, n'établit pas qu'il se soit trouvé dans l'impossibilité de retirer de son compte les sommes litigieuses" (2)

En invoquant les difficultés de son entreprise, le requérant se borne en fait à expliquer quel emploi il a réservé aux sommes litigieuses. Les laisser à la disposition de l'entreprise est un acte de

---

(1) - C.E. 21 janvier 1959 req. n° 36876
Rec. p. 53
(2) - C.E. 12 juin 1974 req. n° 20337
D.F. 1975 n° 47 comm. 226.

disposition du revenu. Même si la somme inscrite ne porte pas intérêt, son maintien équivaut à celui d'une créance d'un associé dans l'attente de pouvoir être honorée. Si l'intéressé s'abstient de retirer la somme, c'est par un libre emploi de ses fonds, sauf à démontrer qu'il s'est heurté à une impossibilité.

2) - Les circonstances indépendantes de la volonté du bénéficiaire

Le seul souci d'aider l'entreprise n'étant pas opposable à l'administration, les raisons indépendantes de la volonté résident dans l'impossibilité matérielle de disposer des sommes inscrites. Théoriquement, l'inscription en compte courant implique l'immédiate mise à disposition si bien que, même si elle intervient tout à fait en fin d'exercice, voire le dernier jour de celui-ci, les sommes qui se trouvent ainsi inscrites in extremis doivent être réintégrées dans le revenu imposable de l'année.

> "Considérant que les sommes portées le 31 décembre 1960 et le 31 décembre 1962 au crédit du compte courant ouvert au nom du sieur X. dans les écritures de la société dont il était le gérant majoritaire ont été à sa disposition dès cette date, nonobstant la circonstance que les comptes de la société n'ont fait l'objet d'une approbation par l'assemblée générale que postérieurement ;
> que dès lors, c'est à bon droit que les sommes portées au crédit du compte ont été réintégrées dans les revenus de chacune des deux années 1960 et 1962" (1)

Lorsque l'intéressé est le maître de la décision qui commande l'inscription, à telle date, du salaire lui revenant, il ne peut avancer l'impossibilité matérielle dans laquelle il se trouverait de disposer de ces sommes. Si le dirigeant de société, le maître d'affaires, peut avoir une connaissance instantanée des écritures comptables, les salariés

---

(1) - C.E. 23 janvier 1970 req. n° 75855. B.C.D. 1970 p. 192 Ajoutons que si l'inscription au crédit du compte courant du bénéficiaire a été annulée par une assemblée générale des actionnaires, cette annulation, lorsqu'elle est postérieure à la fin de l'année d'imposition, est sans influence sur le montant du revenu imposable, l'intéressé ayant eu effectivement, au cours de l'année d'imposition, la disposition de la somme en cause. Cette décision jurisprudentielle (CE 7 novembre 1975 req. n° 85284 R.J.F. 76 n° 1-16) se comprend d'autant plus que l'attitude de l'assemblée des actionnaires n'est pas spontanée, mais constitue une réaction de défense contre l'intervention de l'imposition corrélative.

ne possèdent pas les mêmes moyens d'information. Dans ces conditions, adopter à leur égard les mêmes solutions aboutirait à une conception purement théorique de la mise à la disposition (1). Aussi l'imposition des revenus entre les mains des bénéficiaires doit dépendre de deux conditions : les sommes doivent être inscrites dans les écritures sociales et les intéressés doivent avoir la possibilité matérielle d'en disposer. Pour les dirigeants, la première condition implique la seconde, alors que pour les personnes qui n'ont pas accès aux écritures sociales et qui n'ont pas de pouvoir de décision à leur sujet, le Conseil d'Etat doit s'assurer que les deux conditions sont bien réunies. Dans une espèce jugée le 29 mai 1974 (2), le directeur commercial d'une société avait eu son compte courant crédité d'un complément de salaire le 31 décembre 1966.

> "Considérant que le sieur A. ne peut être réputé avoir eu connaissance, le jour même, de l'inscription à son compte courant de la somme litigieuse et avoir été en mesure d'en obtenir un réglement immédiat dès lors, qu'en dépit de l'importance de ses fonctions de directeur commercial et industriel et de sa qualité d'actionnaire, il n'avait pas un accès constant aux écritures sociales ou un pouvoir de décision à leur sujet ;
> qu'il doit, par suite, être regardé comme apportant la preuve qu'il n'a disposé de la somme dont s'agit qu'au plus tôt dans les premiers jours de 1967".

B - LE COMPTE "FRAIS A PAYER"

Les sommes inscrites par une entreprise à un compte de tiers peuvent en principe être librement retirées par ces derniers sauf circonstances indépendantes de leur volonté. Mais le compte frais à payer ne

---

(1) - L'inscription de ces sommes à un compte personnel est regardée comme un acte de mise à la disposition du contribuable, à la condition que celui-ci en soit avisé et que la somme puisse effectivement être retirée. La situation est appréciée en tenant compte des fonctions de l'intéressé dans l'entreprise.
C.E. 13 novembre 1974, req. n° 83693
DUPONT 1975 n° 1 p. 15.
(2) - C.E. 29 mai 1974 req. n° 92843
D.F. 1974 n° 47 comm. 1444.

constitue pas un véritable compte de tiers ; il s'agit plus d'un compte de régularisation propre à l'entreprise qui enregistre des charges dont l'échéance est différée. Les comptes étant de nature différente, la solution quant à la mise à la disposition est-elle également différente ? La première question est de savoir quel intérêt motive ce jeu d'écritures. Pour la société, ce report incessant ne lui permet pas de déduire plusieurs fois la même somme. Elle déduit les sommes une fois, exactement comme elle l'aurait fait en cas de versement effectif. Quant au dirigeant, si le compte frais à payer n'est pas assimilé à un compte de tiers, il retarde son imposition. On en arrive alors à cette solution que la déductibilité du revenu social ne s'accompagnerait pas d'une imposition du revenu du dirigeant. Aussi le Conseil d'Etat veille-t-il à ce que les entreprises n'abusent pas de ces comptes. La sanction consiste à rapporter ces comptes de frais à payer aux résultats de l'entreprise et non à imposer immédiatement, au nom des créanciers, des sommes qui n'ont pas encore été juridiquement mises à leur disposition. C'est pourquoi il nous faut distinguer selon que l'on considère la personne morale ou les personnes physiques la composant.

1) - La solution quant à la société

Les frais à payer sont déductibles de l'assiette de l'impôt afférent à l'exercice auquel ils se rattachent. Pour que cette affirmation trouve à s'appliquer, il est nécessaire que ces frais à payer soient justifiés par des obligations précises de l'entreprise. C'est le principe général que le Conseil d'Etat a appliqué quand, dans ces comptes, figurent des sommes qui, sans être des dettes extérieures de la société, présentent néanmoins le caractère de dettes, mais de dettes vis-à-vis des membres de cette société. Autrement dit, pour être déductibles, les sommes litigieuses devront être certaines dans leur principe (1). Par dette certaine en son principe, le Conseil d'Etat exige que l'entreprise prenne à l'égard

---

(1) - *En procédant à l'inscription des sommes litigieuses dans un compte de frais à payer, une société, alors qu'elle aurait pu procéder différemment, n'a pas accompli un acte de gestion anormal. C.E.24 mars 1976, req. n° 93352 - R.J.F. 1976, n° 5-236.*

des bénéficiaires un engagement formel et ferme.

> "Considérant qu'en l'absence d'engagement formel de la société de verser à ses gérants les sommes en cause au cours d'une année ultérieure, l'administration était en droit d'opérer les réintégrations litigieuses ;
> que, par suite, le ministre est fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif a admis la déduction des sommes portées au compte "frais à payer" et accordé en conséquence à la société la réduction de l'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie à raison des réintégrations dont s'agit" (1).

Cette jurisprudence de 1970 a été quelque peu assouplie. Par justifications des obligations précises de l'entreprise, le Conseil d'Etat entend désormais que l'entreprise doive prouver l'existence de l'obligation. L'absence d'engagement se démontre si la société ne justifie pas de la réalité de la dette ni quant à son principe, ni quant à son montant. Il ne s'agit plus d'un engagement formel de procéder à un versement au cours d'exercices ultérieurs.

> "Considérant d'une part, qu'il résulte de l'instruction que les dettes ainsi accumulées à l'égard du sieur... étaient certaines dans leur principe comme dans leur montant à la clôture de chacun des exercices au titre desquels ces appointements lui étaient dus ;
> que, d'autre part, les circonstances qui ont conduit la société à ne pas régler lesdits appointements pendant plusieurs années faisaient obstacle à ce qu'elle pût les inscrire au compte "frais à payer", lequel ne doit comprendre que des dépenses courantes devant être réglées rapidement ; mais que les appointements dont s'agit n'en constituent pas moins des dettes de la société qui devaient figurer à son passif tant qu'elle n'aurait pas été en mesure de les payer ;
> que, dès lors, l'administration qui ne soutient pas qu'elles aient été payées en 1962, n'était pas fondée à les réintégrer dans les résultats de cet exercice." (2).

---

(1) C.E. 29 avril 1970 req. n° 77361, Rec. p. 288.
(2) - C.E. 24 novembre 1971 req. n° 75549
D.F. 1972 n° 41 comm. 1474.

2) - La solution quant aux membres de la société

Par une décision du 12 mars 1965 (1), le Conseil d'Etat a jugé que l'inscription à un compte courant n'était pas nécessaire pour caractériser la mise à la disposition du revenu : l'inscription de la somme dans le compte "frais à payer" suffit s'il est établi que le revenu était exigible. Depuis, le Conseil d'Etat est revenu sur sa décision et considère désormais que les sommes inscrites dans le compte "frais à payer" (2) ne peuvent être regardées comme disponibles pour les bénéficiaires car ces sommes ne peuvent être débloquées que par une décision de la société (3).
Le Conseil d'Etat distingue entre la volonté de la personne morale et celle de ses membres.

> "Considérant qu'il résulte de l'instruction que les sommes litigieuses n'ont été mises à la disposition du sieur C. ni par leur inscription à un compte personnel, ni par tout autre moyen, avant la date de leur versement effectif au cours des années 1963 à 1965 ;
> que, par suite, contrairement à ce que soutient le ministre, elles étaient imposables au titre de ces dernières années" (4).

---

(1) - C.E. 12 mars 1965, req. n° 63687
D.F. 1965 n° 14 comm. 452
(2) - La position de la jurisprudence est identique quant au sort des sommes inscrites dans le compte "frais à courir"
C.E. 24 mars 1976, req. n° 93352
R.J.F. 1976, n° 5-209.
(3) - Il faut "pour qu'une telle somme soit regardée comme effectivement mise à la disposition de son bénéficiaire, qu'elle figure au crédit d'un compte personnel ouvert à ce dernier dans les compte de l'entreprise. Sa seule inscription en "frais à payer", dans les écritures dont le seul objet est de rendre compte des résultats d'exploitation de l'entreprise, appréciés dans le cadre de la théorie du bilan, n'ouvrant, en elle-même, aucun droit au destinataire mentionné, qui a la qualité de tiers, et comportant même explicitement une rétention de la somme en cause, ne peut être regardée comme une mise à la disposition. Elle est, en réalité, tout le contraire".
Concl. FABRE sous C.E. 5 mars 1975, req. n° 92392
J.C.P. CI 1976 n° 10.
(4) - C.E. 11 avril 1973 req. n° 88375
D.F. 1974 n° 27 comm. 810.

Le dernier problème concerne la personnalité des membres de la société. La même solution vaut-elle face à des dirigeants salariés de sociétés et face à de véritables maîtres de l'affaire. Pour le Commissaire du Gouvernement FABRE, s'arrêter au fait que le report des prélèvements dépend de la seule décision des intéressés serait faire abstraction de la personnalité juridique des sociétés.

> "Considérant qu'il résulte de l'instruction que la somme de 29 222 francs n'a été mise à la disposition du sieur X... en 1965 ni par l'inscription à son compte personnel, ni par tout autre moyen ;
> que, dès lors, elle n'était pas imposable au titre de ladite année". (1)

En l'espèce, il s'agissait d'une société anonyme de type familial puisque trois des associés (le père et ses deux fils) possédaient la majorité absolue des actions de ladite société. On remarque que le Conseil d'Etat ne relève pas cette circonstance et applique sa jurisprudence sans s'attacher à l'environnement de l'affaire.

Pour reprendre l'expression du Commissaire du Gouvernement SCHMELTZ (2), la solution apportée aux sommes inscrites dans le compte frais à payer "rompt la concomitance fiscale entre la déduction d'une rémunération dans les écritures de celui qui doit et l'imposition de la même somme entre les mains de celui qui en est bénéficiaire". Mais tout en reconnaissant l'inconvénient de cette rupture, le Commissaire du Gouvernement n'en préconise pas moins cette solution qui affirme la volonté de la personnalité de la société et la distingue de celle de ses membres.

Cette espèce est un bon exemple de la revanche du droit sur la prise en considération du fait. En dépit des liens de parenté étroits qu'il est facile de constater dans une entreprise de la sorte, l'administration a, néanmoins, en face d'elle, des individualités juridiques distinctes.

---

(1) - C.E. 5 mars 1975, req. n° 92392 précité
(2) - Conclusions sous C.E. 24 novembre 1971, précité.

Cette indépendance, fondée jusqu'ici sur le régime d'imposition, repose sur une base beaucoup plus large dès que l'on aborde la procédure.

DEUXIEME SOUS-PARTIE

LA PROCEDURE DE L'IMPOSITION

Tout au long de cette procédure, la société et ses associés vont agir personnellement, constituant chacun une personne juridique distincte, un contribuable à part entière. Les actions qu'ils mènent sont indépendantes et les conséquences de ces actions ne s'appliquent qu'à leurs auteurs. Si cette séparation des procédures repose toujours sur le respect des classifications juridiques, ce respect ne dépend plus du régime d'imposition mais de l'affirmation de la personnalité de la société (1).

L'indépendance des procédures s'expliquant à partir de la notion de personnalité morale, il importe de délimiter les sociétés qui bénéficient de cette attribution. "En principe, le contrat de société donne naissance à une personne morale. En d'autres termes, les biens mis en commun par les associés forment un patrimoine autonome ayant son actif et son passif propres, détachés de l'actif et du passif de chaque apporteur. Le groupement lui-même bénéficie d'une vie juridique autonome". (2). Cependant, l'indépendance de la structure juridique formelle du groupement n'est pas tel que tout groupement puisse être considéré par le droit fiscal comme une personne morale. La reconnaissance de l'existence de la société n'implique pas la personnalisation au regard du droit fiscal. Les deux sociétés pour lesquelles se pose la question de l'attribution de cette personnalité sont la société de fait et la société de participation.

"La jurisprudence admet qu'une société peut avoir une certaine vie juridique bien que ne reposant pas sur le consentement valable des participants, exprimé dans les formes légales ; elle reconnaît alors l'existence d'une société de fait" (3). Il s'agit soit de sociétés apparemment régulières mais nulles en droit car comportant un vice de forme ou de fond, soit de sociétés volontairement créées de fait sans accomplissement des

---

(1) - C'est pourquoi on ne peut dire que "la reconnaissance juridique de la personnalité morale est parfois sans effet en droit fiscal" (Jean-Pierre Gastaud "Personnalité morale et droit subjectif". Thèse Nice 1974 p. 160). Les effets de la personnalité morale dépassent le mode d'imposition.

(2) - HAMEL et LAGARDE "Traité de droit commercial" 1954 T1 p. 498.

(3) - RIPERT "Traité élémentaire de droit commercial", Paris L.G.D.J. 1974 T.1 n° 724.

formaités légales. "La notion d'apparence permet, en droit fiscal, d'établir l'existence ou l'absence de personnalité morale" (1). Dès que l'existence de la société est établie, elle s'impose à l'administration et aux associés en tant que personne morale. L'annulation entraîne la dissolution de la société et la disparition, sans effet rétroactif, du support juridique de la personne morale.
L'ancien article 44 du Code du commerce repris à l'article 419 de la loi de 1966 (2) sur les sociétés commerciales refuse la personnalité morale aux sociétés en participation,d'une part parce que son existence ne se traduit pas, au plan fiscal, par l'existence d'un patrimoine social et que, d'autre part, il s'agit d'une société occulte. Si elle constitue une société entre les participants, du fait de son caractère occulte, elle ne constitue pas une personne morale à l'égard des tiers. De par son défaut de personnalité, la société en participation ne doit pas être mise en cause dans la procédure d'imposition. Le principe se vérifie en matière de contributions indirectes : "eu égard à leur caractère occulte, l'avis de mise en recouvrement doit être exclusivement établi au nom du gérant". (3) Seul connu des tiers, le gérant traite avec eux, non pas au nom de la société mais en son nom personnel.

Nous allons voir comment s'applique ce système de garantie basé sur le respect de l'individualité de chaque personne juridique. Nous allons en vérifier l'application aussi bien dans la phase au cours de laquelle contribuable et administration peuvent trouver des bases d'accord que dans la phase contentieuse proprement dite.

Nous envisagerons tour à tour :

Dans un chapitre 1 : la phase administrative,
dans un chapitre 2 : la phase contentieuse.

---

(1) - Denis KETCHEDJIAN précité, p. 61.
La nouvelle doctrine administrative sur les sociétés de fait, fait également référence à la notion d'apparence juridique. Rep. min. J.O. déb. A.N. 13 Mars 1976 p. 1003 n° 6024.
(2) - Loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 - J.O. 26 juillet 1966.
(3) - Instruction du 30 mai 1964 (commentaire de la loi du 27 décembre 1963) D.F. 1964 n° 26.

CHAPITRE I

La phase administrative

La phase administrative est celle dans laquelle, une fois notifiés au contribuable les redressements prévus par l'administration, s'effectue la recherche d'un accord. Elle commence par l'intervention du vérificateur, se poursuit par la notification des bases de redressements arrêtés par ce dernier,pour aboutir bien souvent devant la Commission départementale des impôts. Ce sont là les étapes dont l'étude fait le mieux ressortir l'application du principe d'indépendance des actions fiscales.

SECTION I - L'ETENDUE DES COMPETENCES DU VERIFICATEUR

Pour l'essentiel, notre système fiscal repose sur des déclarations qui sont présumées exactes et sur le fondement desquelles les impositions sont établies par l'administration ou sont spontanément liquidées par les redevables. L'expérience montre cependant que cette présomption d'exactitude n'est pas toujours justifiée, soit que les contribuables égarés par la complexité du système fiscal commettent des erreurs en toute bonne foi, soit qu'ils dissimulent la réalité de leur situation fiscale.

Pour contrôler les déclarations, l'administration dispose de deux voies distinctes qui passent, l'une et l'autre, par un dialogue contradictoire avec les contribuables. La première est celle par laquelle l'administration, en vertu notamment des dispositions de l'article 176 du C.G.I., relatif à l'I.R., se borne à demander des "éclaircissements" ou des "justifications", en général selon une procédure écrite mais aussi, le cas échéant, par le truchement d'explications orales. Dans cette hypothèse, il s'agit seulement de demander au contribuable d'expliquer sa déclaration et, éventuellement, de la justifier en produisant des documents complémentaires. La seconde voie, qui n'implique pas le même degré de confiance, est celle par laquelle l'administration, ne se fiant qu'à ses propres agents, vérifie par elle-même les déclarations.

L'administration, se substituant au contibuable pour vérifier l'exactitude de ses déclarations soupçonnées d'erreurs, volontaires ou non, examine l'ensemble de sa situation fiscale.

Pour procéder à cette vérification générale, l'administration doit avoir accès à l'ensemble des documents détenus par le contribuable. Ces pouvoirs, l'administration les tient du droit de vérification qui lui permet de contrôler la déclaration d'un contribuable en la confrontant avec l'ensemble des documents comptables détenus par celui-ci, et du droit de communication qui ouvre à l'administration, outre l'accès à la comptabilité du contribuable vérifié, la possibilité d'obtenir de toutes sortes de sources tous les renseignements qui peuvent lui être utiles.
Le droit de vérification, le droit de communication auxquels s'ajoutent le droit de visite des lieux et celui de procéder à des constatations matérielles, sont les prérogatives reconnues aux agents vérificateurs (1).
Quel aspect du droit fiscal justifie ces prérogatives ? Si on entend respecter la classification juridique - personne morale - personnes physiques - c'est-à-dire si on envisage ce contrôle sous l'angle théorique, chaque contribuable doit avoir son propre vérificateur. Inversement, l'intervention d'un vérificateur unique pouvant contrôler à la fois la déclaration de la société et celles des associés marque un progrès pratique. Les différences de compétence selon l'impôt ou le contribuable n'étaient pas sans poser de gros problèmes qui se sont trouvés considérablement simplifiés par la fusion des anciennes règles financières. Partis de cloisonnements rigoureux qui respectaient l'indépendance de la société et de ses membres, nous nous plaçons désormais sous un régime qui, s'il passe outre aux classifications juridiques, obéit à des impératifs de simplicité et d'efficacité (2). On ne peut pas vraiment parler d'exception au principe d'indépendance basé sur le respect des classifications juridiques. Il ne s'agit encore que d'établir les bases de l'imposition - la procédure n'intervenant que par la suite -.

---

(1) - A ces prérogatives s'ajoute le droit de procéder à des taxations unilatérales.

(2) - Actuellement, les services locaux des impôts sont réunis au sein de centres des impôts et chacun de ces centres se subdivise en quatre inspections : assiette et documentation, fiscalité des entreprises, fiscalité immobilière et fiscalité personnelle.

Nous allons voir quelles sont les conséquences, pour le contribuable et pour ses garanties, de cette fusion des compétences, mais auparavant nous allons retracer l'historique de l'organisation des services fiscaux.

I - L'EVOLUTION DU SYSTEME FISCAL

A - AVANT 1948

Une règle impérative qui remontait aux origines des services financiers, avait toujours fait de la séparation des pouvoirs entre régies, un principe que personne ne songeait à remettre en cause, pas plus en ce qui concernait l'assiette que pour ce qui était du contrôle de la matière imposable. L'organisation de l'administration fiscale en trois directions (1) date de la fin du XIXe. La structure de l'administration répondait aux exigences du système fiscal de l'époque : il s'agissait d'impôts analytiques, c'est-à-dire d'impôts frappant telle source de revenus ou telle dépense prise isolément.
L'institution, en 1917, de l'impôt général sur le revenu et en 1920 des taxes sur le chiffre d'affaires, bouleversa ce système. Aux anciens impôts qui, s'ils subsistaient, perdaient de leur importance, furent substitués des impôts synthétiques qui nécessitaient de la part de l'administration la connaissance de l'ensemble des revenus réels dont disposait le contribuable. C'est pourquoi un système de vérification sur place fut établi. Mais si ce système représentait un progrès important, il comportait un grave inconvénient : les vérifications étaient conduites séparément dans le cadre de chaque service financier. Il y avait un manque total de collaboration entre régies ; chaque service procédait unilatéralement au contrôle sans fournir ou demander sa participation à l'une des deux autres régies. Lorsqu'un inspecteur des Contributions directes vérifiait la comptabilité d'une entreprise, sa compétence était limitée aux seules contributions directes ; s'il découvrait des irrégularités graves relevant des services des Contributions indirectes et de l'Enregistrement, sa seule ressource était de les signaler à ses collègues desdits services.

---

(1) - Il s'agissait de la régie des Contributions directes, de la régie des Contributions indirectes et du service de l'Enregistrement.

L'évolution du système fiscal fait s'estomper la distinction entre les impôts directs et les impôts indirects. L'impôt indirect ne sera plus l'impôt que seul aura à connaître le service des Contributions indirectes. L'impôt sur les sociétés relève de la compétence du service des Contributions directes, mais la détermination du bénéfice imposable nécessite l'analyse de toute l'activité de l'entreprise. Aussi à la simplicité des liaisons verticales propres à chaque régie sera substituée la complexité des transmissions en sens horizontal, entre les divers services, prélude à la fusion intégrale.

B - LA POLYVALENCE

L'idée de fusionner et de rationaliser les structures et les techniques du contrôle fiscal est bien antérieure à l'implantation de la polyvalence. Déjà, cette idée soutenait les expériences de "contrôle unique" de "bivalence" (1). Mais c'est bel et bien l'apparition de la polyvalence qui a concrétisé cette idée.

Ce fut d'abord l'article 46 de la loi n° 4823 du 6 janvier 1948 (2) qui fit allusion à la création de la polyvalence. "Un décret pris sur la proposition du Ministre des Finances réorganisera le Contrôle Fiscal en vue d'assurer l'unité ou la simultanéité des vérifications de la situation fiscale des contribuables. Les agents des administrations fiscales auront désormais le pouvoir d'assurer le contrôle et l'assiette de l'ensemble des impôts et taxes dus par le contribuable."
Puis l'article 1er du décret n° 50-412 du 6 avril 1950 vint apporter quelques précisions sur ce nouveau système : "Les attributions dévolues par les lois et règlements en vigueur à la date du 6 avril 1950 aux fonctionnaires de l'administration des Contributions directes et du Cadastre, de l'administration des Contributions indirectes et de l'administration de l'Enregistrement des Domaines et du Timbre, peuvent être exercées par les fonctionnaires issus de l'une ou l'autre de ces administrations, dans les conditions fixées par arrêté du Ministre des Finances.

---

(1) - "Il s'agissait là plutôt d'une simple juxtaposition que d'une véritable fusion"
B.D.P. 1970 n° 1, p. 11.
(2) - Désormais rédigé sous l'article 1649 sexies du C.G.I.

Ces fonctionnaires sont assujettis aux mêmes obligations, notamment en matière de secret professionnel et disposent au regard des contribuables des mêmes pouvoirs que les fonctionnaires dont ils exercent les attributions."
Un seul fonctionnaire "polyvalent" devait donc, après un stage de formation technique, être en mesure de vérifier n'importe quel redevable sous l'angle des impôts directs, des taxes sur le chiffre d'affaires et des droits d'Enregistrement.

Cette compétence de l'inspecteur polyvalent trouvait néanmoins une limite dans les dispositions de l'article 1649 septiès C du C.G.I. : "L'activité des contrôleurs polyvalents ne peut s'exercer sur les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 600 000 francs ou 150 000 francs pour les entreprises prestataires de services". Cette disposition ne signifiait pas que les entreprises dont le chiffre d'affaires n'atteignait pas cette limite échappaient à tout contrôle. Mais ce contrôle ne pouvait être exercé que par des vérificateurs agissant en vérification simple. Le principal problème qui se posait était de savoir quel chiffre d'affaires prendre en considération : le chiffre d'affaires déclaré avant contrôle ou le chiffre d'affaires réel démontré par le contrôlé et approuvé par le juge de l'impôt.

> "Considérant que le sieur Castellani fait valoir que la vérification de comptabilité à laquelle le service a fait procéder serait irrégulière pour avoir été effectuée par un contrôleur "polyvalent" en méconnaissance des dispositions de l'article 1649 septiès C dès lors que les derniers chiffres d'affaires "connus de l'administration" avant d'entreprendre la vérification étaient inférieurs à 600 000 francs pour chacune des années vérifiées ;
> considérant que les chiffres d'affaires effectivement réalisés par l'entreprise du sieur Castellani ont été, au cours de chacune des années dont la comptabilité a été vérifiée, supérieurs à 600 000 francs ;
> qu'ainsi, la vérification qui a été effectuée par un inspecteur chargé d'une mission de vérification et de contrôle n'est entâchée d'aucune irrégularité alors même que le chiffre d'affaires connu de l'administration par les déclarations du contribuable aurait été inférieur à 600 000 francs." (1)

---

(1) - C.E. 7 février 1973 req. n° 81882.
D.F. 1973 n° 45 comm. 1623.

Cette jurisprudence n'est pas sans présenter des dangers quant aux garanties du contribuable car l'administration ne légalise son action qu'a posteriori. C'est lui permettre de passer outre au texte et de ne tirer les conséquences de son action que si ses investigations viennent légitimer son action. Certes, à l'inverse, aucun contrôle polyvalent n'aurait pu s'exercer à l'encontre de l'entreprise qui se serait abstenue de souscrire les déclarations fiscales exigées par la loi ou qui aurait produit des déclarations volontairement minorées faisant apparaître un chiffre d'affaires inférieur au minimum légal. C'est sans doute pour éviter cet écueil et pour sortir de cette jurisprudence un peu trop permissive quant aux droits de l'administration, que le décret n° 70-624 du 20 juillet 1970 est venu abroger les dispositions de l'article 1649 septiès C. Cette limitation demeure néanmoins pour les litiges nés avant cette date.

II - LES CONSEQUENCES

Pour les entreprises réalisant un chiffre d'affaires inférieur à ces limites, l'inspecteur, bien qu'il soit polyvalent, ne pouvait vérifier qu'un seul groupe d'impôts, exactement dans les mêmes conditions qu'avant la mise en place des nouvelles structures. L'amélioration recherchée, cette volonté de fusion des trois administrations qui s'est concrétisée avec la création des I.F.A.C. (1), ne pouvait avoir son plein effet qu'après l'abrogation de l'article 1649 septiès C.
Le vérificateur général intervenant seul dans une entreprise ne dispose pas de pouvoirs plus étendus qu'un vérificateur compétent pour le contrôle d'une seule catégorie d'impôts. Simplement, à la différence de l'inspecteur monovalent, il tire les conséquences de ses investigations au regard de tous les impôts (2).

Cette extension des compétences, si elle se traduit par un réel progrès pratique, semble constituer une entorse au respect de la personnalité juridique des contribuables.

---

(1) - La création des Inspections fusionnées d'Assiette et de Contrôle date de 1969.

(2) - Bien entendu, le vérificateur polyvalent peut toujours limiter sa vérification de comptabilité à un seul groupe d'impôts ou ne la faire porter que sur un point particulier.

A - QUANT AUX AVANTAGES PRATIQUES

Les conséquences de la séparation des régies financières se révélaient particulièrement inadaptées. Les agents des contributions directes, des contributions indirectes, de l'Enregistrement, vérifiaient successivement le chiffre d'affaires, les bénéfices et les distributions, effectuaient tour à tour le même travail d'analyse, de recherche et de recoupement. Cette façon de procéder n'allait pas sans ralentir la marche des opérations de contrôle quand elle n'était pas à l'origine des divergences d'interprétations. La création de la polyvalence ne répondait pas seulement à un objectif de rendement. Il s'agissait aussi de réduire le nombre des interventions fiscales improductives. Enfin, les contribuables comprenaient mal que plusieurs fonctionnaires viennent poser les mêmes questions et demander les mêmes documents comptables.
Mais si le contrôle polyvalent est une amélioration en ce sens que le contribuable préfère un interlocuteur unique avec lequel il puisse discuter tous les impôts dont il est redevable désormais, personne morale et membres de la société ne sont plus distingués.

B - QUANT AU PRINCIPE D'INDEPENDANCE

Normalement, des contribuables différents doivent être regardés comme des sujets distincts quelle que soit la corrélation existant entre les faits qui les concernent respectivement.

Le contrôle polyvalent a été reconnu légal par une décision du 13 juillet 1963 (1) à propos d'un redressement opéré, en matière de divers impôts, à l'égard d'un seul contribuable.
L'hypothèse est plus importante lorsque des vérificateurs tirent, des constatations opérées auprès d'un contribuable, des conséquences touchant d'autres contribuables. La question a été portée devant le Conseil d'Etat, de savoir si le contrôleur polyvalent vérifiant le chiffre d'affaires et le bénéfice d'une société, peut étendre les conclusions de ses recherches aux membres de la société.

---

(1) - C.E. 13 juillet 1963 req. n° 58267.
D.F. 1964 n° 4.

"Considérant qu'aux termes de l'article 46 de la loi du 6 janvier 1948, repris à l'article 1649 sexiès du C.G.I. :

"1° - un décret, pris sur le rapport du Ministre des Finances, réorganisera le contrôle fiscal en vue d'assurer l'unité ou la simultanéité des vérifications de la situation fiscale des contribuables

2° - les agents des administrations fiscales ont le pouvoir d'assurer le contrôle et l'assiette de l'ensemble des impôts ou taxes dues par le contribuable qu'ils vérifient".

que, le deuxième paragraphe de cette disposition législative, reconnaissant demanière générale à tout agent des administrations fiscales le pouvoir d'assurer le contrôle et l'assiette de l'ensemble des impôts ou taxes dus par tout contribuable, n'a pas été et n'aurait d'ailleurs pu légalement être abrogé par le décret de codification du 6 avril 1950,

qu'il est devenu applicable dès son entrée en vigueur, laquelle n'était pas subordonnée à l'intervention du décret annoncé par le paragraphe 1 ;

qu'ainsi le sieur ... n'est pas fondé à prétendre que les opérations de contrôle et d'assiette auxquelles s'est livré l'inspecteur des Contributions indirectes qui a vérifié sa situation fiscale auraient été irrégulières." (1)

La mise en place d'un tel système, qui aboutissait à concentrer en un seul organe des pouvoirs de contrôle portant sur la presque totalité des droits assis par les trois anciennes directions, ne pouvait se faire sans heurts. Cet arrêt du 3 juillet 1964 a mis fin aux controverses sur la légalité des vérifications polyvalentes. L'élargissement des pouvoirs de redressement quant à la personne des contribuables mis en cause est consacré par la jurisprudence. Si ce système paraît ouvrir une brèche dans l'édifice des garanties du contribuable, le commissaire du gouvernement Poussière fait justement remarquer que les droits du contribuable sont sauvegardés du fait qu'il bénéficie des mêmes garanties de procédure que si la vérification avait été initialement ouverte envers lui-même, au lieu de commencer par la société dans laquelle il a des intérêts.

Les conséquences de cette extension des compétences se font d'abord sentir sur le plan pratique, conformément au but recherché. Ceci

---

(1) - C.E. 3 juillet 1964 req. n° 40245
D.F. 1968 n° 17 bis p. 9.

se manifeste par un rendement accru issu de la prise en charge par le droit fiscal de considérations de fait. Inversement, comme nous l'avons vu dans la première partie, chaque fois que le fait est mis en avant, le droit et ses classifications marquent le pas. Cependant on ne peut parler d'entorse au principe d'indépendance des procédures puisque la procédure ne débute vraiment qu'avec l'envoi des notifications de redressement.

SECTION II - L'INDEPENDANCE DES NOTIFICATIONS

L'élément essentiel de la procédure de redressement unifiés réside dans la notification des redressements que l'administration envisage d'apporter à la déclaration du contribuable. Cette phase initiale permet à la rectification d'être réalisée selon un mode contradictoire comportant, éventuellement, consultation de la Commission départementale des impôts. Cette notification préalable constitue une formalité essentielle dont l'omission entraîne l'irrégularité de l'imposition. Ce principe ne s'applique pas lorsque la notification n'est pas obligatoire, ainsi dans le cas d'évaluation, de rectification ou de taxation d'office et lorsque la rectification n'affecte pas le montant des bénéfices déclarés par le contribuable quand il s'agit juste d'un changement de qualification des sommes déclarées. Hormis ces situations, le contrôleur ne peut rectifier une déclaration sans en aviser l'intéressé. Quant à la sanction de cette prescription, si l'administration a estimé que l'intéressé n'avait que le droit d'obtenir le dégrèvement de la fraction d'impôt correspondant au redressement irrégulièrement apporté à sa déclaration (1), le Conseil d'Etat (2) s'est prononcé pour la nullité de l'imposition toute entière :

> "Considérant qu'il résulte de l'instruction que l'imposition du sieur A.a été établie sans que le contrôleur lui ait notifié les rectifications qu'il se proposait d'apporter tant au chiffre d'affaires déclaré qu'au coefficient dont le sieur A. demandait l'application ;

---

(1) - Réponse ministérielle aux Débats de la Chambre le 22 février 1928 n° 15457.

(2) - C.E. 1er décembre 1953, G.P. 1954, p. 293.

qu'ainsi la procédure d'imposition a été irrégulière et il y a lieu d'accorder au sieur A. la décharge demandée."

Avant 1964, le seul inspecteur compétent pour notifier des redressements en matière d'impôt sur le revenu était l'inspecteur du lieu de résidence du contribuable qui est habilité à recevoir ses déclarations. La notification effectuée par un inspecteur d'une brigade de vérification générale était entâchée d'incompétence. L'article 37-1 de la loi de Finances du 23 décembre 1964 a élargi le domaine de cette compétence. Désormais l'inspecteur chargé desfonctions spéciales de vérification et de contrôle partage cette compétence avec l'inspecteur territorialement habilité. Ces dispositions sont réputées applicables aux vérifications et contrôles effectués avant la publication de la loi et le Conseil d'Etat a affirmé l'aspect rétroactif de ces mesures (1).
Enfin, une notification de redressement n'est valable que si elle en comporte les motifs. Cela implique deux choses : d'une part, si l'avis de rehaussement fait mention de plusieurs redressements, chacun de ceux-ci doit être motivé et, d'autre part, les éléments précisés par la notification doivent être clairs et précis pour que l'intéressé comprenne sur quels points de sa déclaration portent les redressements envisagés et soit suffisamment informé pour être à même de juger de leur exactitude. Le contribuable doit être en mesure,soit de reconnaître le bien fondé du supplément d'imposition et de l'accepter, soit de le critiquer utilement.

En ce qui concerne le contenu de ces notifications, la question est de savoir si le principe de leur énoncé précis et complet est absolu ou s'il y a place pour une certaine souplesse dictée par les conditions de fait. Les conditions semblent réunies pour justifier une dérogation lorsque le contribuable a eu officieusement connaissance de son supplément d'imposition. Dès lors, le formalisme résiste-t-il à l'évidence de fait ou s'efface-t-il lorsque, par exemple, il s'agit d'un maître d'affaires. Dans une espèce jugée le 10 février 1965, un agent de l'administration avait remis au gérant des établissements deux notifications. La première

---

(1) - C.E. 17 avril 1967 req. n° 69053
D.F. 1967 n° 21 comm. 617.

visait l'I.S., était dûment motivée et demandait, en vue de l'établissement de l'I.R., les noms et adresses des bénéficiaires des profits dissimulés. La deuxième, établie en application de l'article 117 concernait le sieur L... et l'informait qu'il y avait lieu d'ajouter à ses revenus déclarés : "éventuellement votre part dans les distributions de bénéfices non déclarés par la société." Effectivement, une notification ainsi rédigée ne remplit pas son objet légal. Mais dans les circonstances de l'espèce, le sieur L... était parfaitement à même de présenter des observations utiles et connaissait les bases de redressement envisagées pour son imposition personnelle. Le Conseil d'Etat (1) n'a pas suivi ce raisonnement et s'en est tenu au principe, ne voulant pas porter atteinte aux garanties du contribuable même si ce formalisme semble parfois un peu lourd.
La notification est un acte administratif personnel.

> "Considérant que la notification n'a pas fait connaître au requérant les éléments qui ont été retenus comme base de son imposition à la surtaxe progressive ;
> que, par suite, ladite imposition a été établie selon une procédure irrégulière ;
> que le sieur L. est, dès lors, fondé à demander l'annulation du jugement qui a refusé de lui en accorder décharge."

C'est là un premier exemple de la revanche du droit sur le fait dans lequel la jurisprudence fait abstraction de l'environnement de l'affaire pour s'en tenir au principe. Nous allons voir quelle en est l'influence quant à la qualité des personnes habilitées à recevoir la notification et quant aux effets de cette formalité.

SOUS-SECTION I - Le destinataire de la notification

Après vérification de la comptabilité de la société, si des rehaussements d'I.S. sont prévus par l'administration fiscale, ces redres-

---

(1) - C.E. 10 février 1965, req. n° 52084, Rec. p. 25.

sements ont une incidence sur l'imposition personnelle des associés, quelle que soit la forme de la société. L'inspecteur doit faire connaître aux divers redevables la nature et les motifs des redressements envisagés. Le principe est le suivant : la notification est faite au contribuable lui-même ou à son représentant légal (1). En l'occurrence, dans le cadre des redressements concomitants, l'administration va devoir envoyer une notification à chaque entité juridique : à la personne morale d'une part et à chaque associé ayant bénéficié d'un transfert indirect de bénéfices d'autre part (2).

Nous allons voir quelles sont les modalités d'application de ce principe aussi bien quant la notification est adressée à la société que lorsqu'il s'agit de rectifier la situation personnelle d'un associé.

I - LA SOCIETE

Cette formalité de la notification est-elle différente selon que les rehaussements s'adressent à une société affiliée au régime des sociétés de capitaux ou à celui des sociétés de personnes ?

A - LES SOCIETES DE CAPITAUX

Malgré le lien étroit qui existe entre l'I.S. et l'I.R. dans les sociétés de capitaux et assimilées, l'administration est en face de deux contribuables juridiquement distincts. Lorsqu'il s'agit d'un impôt

---

(1) - C.E. 7 juillet 1972 req. n° 79948 Rec. p. 523.

(2) - Celui-ci ne peut utilement invoquer cette exigence procédurale pour en tirer un moyen d'annulation de sa vérification ; "Considérant que le rappel d'impôt litigieux, consécutif à la réintégration dans le revenu imposable du sieur X... de sommes mises à sa disposition, sous forme d'avances en compte courant, au cours de l'année 1952, par la société X... dont l'intéressé était le président-directeur-général et le principal actionnaire, a été établi, après deux notifications de redressement au vu d'un examen d'ensemble de la situation fiscale du requérant et après vérification de la comptabilité de la société ; que, dans ces conditions, le moyen tiré de ce que la cotisation litigieuse aurait été établie à la suite de plusieurs vérifications malgré la prohibition de vérifications successives de la comptabilité d'un même contribuable résultant de l'article unique II, 3° de la loi du 2 avril 1955, manque en fait."
C.E. 30 mai 1973 req. n° 79311, Rec. p. 381.
Il y a là une application du cloisonnement juridique pratiqué entre la société et l'associé.

propre à la société, la notification lui est adressée sous sa dénomination sociale et lorsqu'il s'agit de l'impôt dû par les associés, une notification est envoyée à chacun d'eux pour ce qui le concerne. L'administration ne peut adresser indifféremment une notification à la société ou à ceux qui la dirigent, même si elle est en présence de maîtres de l'affaire et que la communauté d'intérêts entre associés et société est parfaite.
Cette différenciation entre la société et les membres qui la composent ne se retrouve pas dans toutes les sociétés de personnes.

B - LES SOCIETES DE PERSONNES

Les membres des sociétés de personnes qui n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux doivent, pour l'établissement de l'impôt dont ils sont redevables, être regardés comme ayant acquis la part de bénéfices sociaux à laquelle ils ont droit dès la clôture de chaque exercice. Il en est ainsi notamment pour la part correspondant aux redressements de bénéfices opérés par l'administration à la suite d'une vérification de la comptabilité de la société (1). La masse des revenus réalisés ne constitue pas une masse personnalisée indépendante des droits de chacun sur cette masse. Si dans les sociétés de capitaux, la masse globale et la masse revenant à chacun subissent des impositions différentes, ici il n'y a pas individualisation mais une seule imposition.

Nonobstant ce principe, l'article 60 du C.G.I. prévoit, pour des raisons d'ordre pratique, que l'obligation de produire la déclaration revient à la société et que c'est à l'encontre de la société qu'est entamée la procédure de vérification. Les redressements éventuellement opérés après une vérification de comptabilité font l'objet d'une notification adressée à la société en la personne de son représentant légal et ces mêmes redressements doivent être notifiés à chacun des associés pour la part leur revenant. Conformément aux dispositions de l'article 1649 quinquiès A, chaque associé doit, dès lors que la rectification de la déclaration

---

(1) - C.E. 7 juillet 1972 req. n° 79948, Rec. p. 523.

souscrite par la société se répercute sur sa propre déclaration, recevoir une notification établie à son nom personnel. Ce point avait déjà été précisé par la jurisprudence dès avant 1959, à l'époque où l'I.R.P.P. se divisait en une taxe proportionnelle et une surtaxe progressive.

> "Considérant que les redressements opérés à la suite d'une vérification de déclaration (d'une société en commandite simple), s'ils n'ont été notifiés qu'à la société, sont cependant opposables aux associés en ce qui concerne la taxe proportionnelle établie sur leur part des bénéfices sociaux ;
> Considérant que si, aux termes de l'article 127 du C.G.I. repris à l'article 177, le contrôleur a le droit de rectifier les déclarations, "il doit au préalable adresser au contribuable l'indication des éléments qu'il se propose de retenir comme base de son imposition" ;
> que, par suite, la notification à un rehaussement de bénéfices sociaux adressée par le contrôleur à la société en commandite simple, ne pouvait être regardée, en ce qui concerne la surtaxe progressive frappant ses membres, comme constituant à leur égard un redressement régulièrement porté à la connaissance du contribuable dans les conditions fixées par le code." (1)

La procédure de vérification est suivie entre le contrôleur et la société parce que les impositions établies au nom des associés restent des dettes sociales. Mais la surtaxe progressive qui frappe des revenus de provenances diverses constitue une dette personnelle et justifie une notification séparée.
Cette pratique des notifications séparées n'ayant pas son origine dans la double imposition, il faut se reporter à un principe plus général. La notion de personnalité morale commande cette indépendance ; c'est pourquoi il nous faut distinguer entre les sociétés dotées ou non de la personnalité morale.

1) - Les sociétés dotées de la personnalité morale

- Les sociétés de fait

Les sociétés de fait sont assimilées aux sociétés de personnes.

---

(1) - C.E. 6 février 1957 req. n° 37 066.
D.F. 1957 n° 9 comm. 179.

Une notification personnelle à la société doit être envoyée à son représentant légal. Dans le cas où la société n'est connue des tiers que sous une raison sociale, les redressements de la déclaration peuvent être valablement notifiés à la société désignée sous cette raison sociale. Il n'est pas nécessaire que chacun des associés soit avisé du rehaussement envisagé par l'administration et ils ne sont pas fondés à se plaindre de ne pas avoir été notifiés personnellement. (1)

> "Considérant qu'aux termes de l'article 60 du C.G.I. : "La procédure de vérification des déclarations des bénéfices des sociétés de personnes est suivi directement entre l'inspecteur et lesdites sociétés" ;
> que les sociétés de fait constituent des sociétés de personnes ;
> qu'ainsi la notification faite à la seule dame A. de l'intention de l'administration de réintégrer dans les bénéfices sociaux de l'entreprise les émoluments alloués au sieur A. a été régulière." (2)

La difficulté soulevée par les contribuables consiste à contester la nature de société de fait pour y voir une indivision. Bien souvent le Conseil d'Etat devra d'abord statuer sur la nature du groupement avant de se prononcer sur la régularité de la procédure dont le déroulement dépend de la solution apportée à ce litige. Dans une indivision, hormis l'impôt sur le revenu, dès qu'il s'agit d'un impôt dû solidairement par les co-indivisaires, une notification est faite à l'indivision représentée par l'un d'eux ou par l'administrateur provisoire nommé par autorité judiciaire. Mais en matière d'impôt sur le revenu, les redressements doivent être notifiés à tous les indivisaires. Cette différence est d'importance car selon la solution apportée au fond, la procédure sera ou non régulière. Il importe donc de préciser ce qui caractérise la société de fait et la distingue de l'indivision.

La société de fait se caractérise par trois éléments :

- l'existence d'apports en capital ou en industrie fait à l'entreprise par deux ou plusieurs personnes.

---

(1) - C.E. 2 novembre 1938 req. n° 62 521.
(2) - C.E. 16 décembre 1970
D.F. 1972 n° 10 comm. 319.

- La participation de ces personnes aux bénéfices et aux pertes, dans des proportions fixées à l'avance.
- Enfin, l'existence entre ces personnes de ce qu'on appelle l'affectio societatis qui allie l'intention de s'associer dans un but commun à une participation, à l'orientation, au contrôle ou à la gestion quotidienne de l'affaire.

Parmi ces trois éléments, les deux premiers se retrouvent dans l'indivision. En revanche, la société de fait se distingue véritablement de l'indivision par trois traits principaux qui se rattachent à l'idée d'affectio societatis.

- La formation de la société découle d'un acte volontaire.

La société est une forme de groupement voulu alors que l'indivision est le plus souvent une situation subie du fait de la survenance d'événements extérieurs.

- La société est constituée dans un but déterminé.

Ce trait découle des précédents. Le but est la réalisation de bénéfices à partager, alors que si l'indivision réalise des gains elle n'est pas constituée dans ce but.

- La société de fait est un groupement organisé et actif.

Chaque associé est censé avoir reçu un mandat d'administrer pour le compte des autres et si ce mandat ne se réalise pas toujours au niveau de la gestion, il se manifeste au moins par une participation à l'orientation et au contrôle.

"Ce qui caractérise la société par rapport à l'indivision, c'est qu'elle suppose une volonté disciplinée de collaborer mise au service de la poursuite active d'un but économique lucratif." (1). Cette question tranchée, il reste au Conseil d'Etat à appliquer la procédure appropriée à chaque type de groupement.

- Les sociétés de copropriétaires de navires

Ces sociétés suivent le régime applicable aux sociétés de personnes. (2)

---

(1) - Pr Solus Sirey 1924 I p. 153.
(2) - C.E. 23 avril 1971 req. n° 77 799.
D.F. 1972 n° 20 comm. 777.

Les sociétés de copropriétaires de navires sont, au regard du droit privé, de véritables sociétés dotées de la personnalité morale et réalisent des profits commerciaux ; elles disposent d'un patrimoine distinct de celui de leurs associés, ce patrimoine étant essentiellement constitué par le navire dont l'exploitation constitue l'objet social. Cette personnalité morale leur est reconnue en droit fiscal, quel que soit leur régime d'imposition. Une fois le rehaussement social chiffré, il reste à l'administration à fixer la situation de l'associé. Le redressement se déroule donc en deux phases, la seconde se ramenant à une simple opération de répartition. A chaque phase correspond l'envoi d'une notification au contribuable intéressé.

- Les sociétés dissoutes et liquidées

La liquidation est une opération à double objet : éteindre le passif social d'une part, et répartir le solde de liquidation entre les anciens associés d'autre part. La variété des engagements contractés par la société est source de difficultés pour les opérations de liquidation ; ni l'activité juridique ni l'activité commerciale ne prennent fin à l'instant qui marque la dissolution. "La dissolution de la société met fin à son existence juridique. Mais cette solution, rigoureusement exacte du point de vue strictement juridique, est contraire à la réalité des faits. Il est en fait impossible de faire coïncider exactement la terminaison de toutes les opérations juridiques auxquelles la société était partie avec la date fixée pour l'expiration de celle-ci. Il est indispensable de proroger en quelque sorte la personnalité juridique de la société" (1). La Cour de Cassation abonde dans ce sens puisque pour elle : "La force des choses veut qu'il en soit ainsi." (2) La société continue d'être traitée comme une personne juridique indépendante, représentée non plus par le gérant, mais par le liquidateur.

Cette survie de la personnalité morale a un double fondement : c'est à la fois dans l'intérêt des tiers et dans celui des associés "qu'il faut éviter l'émiettement du patrimoine social." (3)

---

(1) - J. ESCARRA - Traité théorique et pratique de droit commercial "Les sociétés commerciales" Tome I p. 325.
(2) - Civ. 29 mai 1865 S. 1865 I 325.
(3) - Daniel BASTIEN "La survie de la personnalité morale des sociétés pour les besoins de leur liquidation". Journal des sociétés 1937 p. 1.

Parmi les tiers il faut également classer l'administration. La liquidation ne lui est pas opposable. Dès lors que la procédure de redressement doit être engagée, dans tous les cas, à l'égard de la personne débitrice de l'impôt et dès lors que la société continue d'exister sur le plan juridique, même s'il s'agit d'une fiction, la notification doit être adressée à la société en la personne de son représentant légal : le liquidateur désigné par autorité de justice ou par les associés.

> "Considérant qu'aux termes de l'article 1649 quinquiès A-2 du C.G.I. "l'inspecteur fait connaître au redevable la nature et les motifs du redressement envisagé" ;
> que c'est par une exacte application des dispositions susrappelées que l'inspecteur des impôts a notifié le 29 septembre 1966 au sieur Alphonse HAMAOUI, en sa qualité d'ancien gérant liquidateur de la société "Immobilière Heliopolis" l'avis de redressement relatif à la T.P.S. dont il estimait que ladite société restait redevable au titre d'opérations réalisées en 1963, nonobstant la circonstance qu'elle a été dissoute et liquidée à l'amiable le 22 janvier 1965" (1)

- Les transformations de société

Là encore, c'est la notion de personnalité morale qui commande la marche à suivre. S'il y a création d'un être moral nouveau, l'ancienne et la nouvelle société reçoivent des notifications séparées : inversement s'il n'y a pas création d'un être moral nouveau, la société reçoit une notification au nom de sa nouvelle dénomination sociale.

2) - Sociétés non dotées de la personnalité morale

- Les sociétés en participation

La société en participation constitue une société de personnes et chacun des associés est imposable directement sur sa quote-part dans les bénéfices. Cependant cette société ne possède aucune personnalité distincte de celle des associés, ni raison, capital ou siège social. Il lui manque tous les attributs de la personnalite morale. C'est pourquoi

---

(1) - C.E. 27 novembre 1970 req. n° 78 679
D.F. 1972 n° 6 comm. 212.

le régime de la notification ne suit pas les règles appliquées pour les autres sociétés de personnes et chaque associé fait l'objet d'une notification propre pour ce qui le concerne (1). Il n'y a pas de notification adressée à la société en la personne de son représentant légal (2) et l'associé connu des tiers ne peut contester la légalité de la procédure d'imposition, du fait de l'établissement de l'impôt à son nom et non à celui de la société.

C'est là une conséquence de l'application de la théorie de la personnalité morale. Dès lors que les sociétés sont dotées de la personnalité morale et quel que soit le régime d'imposition, la procédure est poursuivie séparément à l'encontre de la société et à l'encontre de chaque associé. La personnalité morale disparaissant, cette dualité n'a plus de raison d'être et seuls les associés demeurent interlocuteurs de l'administration (3).

- Les sociétés transparentes

Les sociétés immobilières de copropriété sont dotées du régime de la transparence fiscale. Les sociétés ayant pour unique objet la construction ou l'acquisition d'immeubles ou de groupe d'immeubles, en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance, ou la gestion de ces immeubles ou groupes d'immeubles ainsi divisés, sont réputées, quelle que soit leur forme juridique, ne pas avoir une personnalité distincte de celle de leurs membres (4). Les membres des sociétés transparentes sont considérés, sur le plan fiscal, comme propriétaires privatifs des locaux et l'imposition des revenus des immeubles est établie au nom des associés eux-mêmes en tenant compte de leur propre régime fiscal. Les notifications de redressements sont envoyées directement aux associés qui, seuls, peuvent être destinataires en matière d'impôt pour lesquels la transparence joue (5).

---

(1) - Commentaire administratif de l'article 24 de la loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963. D.F. 1965 n° 26 comm. 732 n° 45.

(2) - Sauf application des dispositions de l'article 206-4 du C.G.I.

(3) - "Une telle association, n'étant pas pourvue de la personnalité morale, ne peut être imposée en qualité d'exploitant et les bénéfices réalisés par les participants doivent être imposés, suivant les circonstances de fait, soit au nom du gérant, soit au nom de chacun des participants pris individuellement".
C.E. 27 mars 1931 in D. KETCHEDJIAN précité p. 58.

(4) - art. 1655 ter du C.G.I.

(5) - Commentaire administratif du 25 mai 1965 précité.
D.F. 1965 n° 26 comm. 732 n° 43.
La transparence ne joue que pour les impôts directs et les droits d'enregistrement. Les taxes sur le chiffre d'affaires en sont exclues.

Toute société dotée de la personnalité morale, société de capitaux ou société de personnes, assujettie ou non à l'I.S., constitue un contribuable indépendant à qui l'administration a l'obligation de notifier les redressements qu'elle envisage de lui appliquer. Indépendamment de cette obligation, l'administration doit, dans un deuxième temps, notifier les redressements aux associés pour la part qui leur revient.

II - L'ASSOCIE

Après avoir considéré l'associé de façon abstraite, il convient de savoir à qui doit être adressée la notification lorsqu'on envisage le contribuable en tant qu'individu. Le principe est simple : dès lors que les revenus sont imposables au nom du chef de famille, c'est à ce dernier que doit être adressée la notification, aussi bien pour le revenu global que pour une catégorie particulière. La notification de rehaussement relatif aux impôts sur le revenu, du fait du caractère secret de ces impositions doit rester personnelle.

La notification est envoyée aux personnes qui ont la qualité de contribuable. Dès lors, les personnes à qui cette qualité n'est pas reconnue ne peuvent être le destinataire de la notification de rehaussement de leurs propres revenus. Il en est ainsi pour les femmes mariées et les enfants mineurs (1). C'est le chef de famille qui est l'interlocuteur reconnu de l'administration. Dans le même ordre d'idée, dans le cas de majeur en tutelle, si la notification lui est adressée c'est par l'intermédiaire de son tuteur qui le représente, et à l'adresse de ce dernier. Ainsi, la notification n'est personnelle que pour ceux qui ont la qualité de contribuable.
La notification doit être remise au contribuable lui-même ou à une personne ayant qualité pour la recevoir, son représentant légal.

---

(1) - Sauf possibilité d'application de l'article 6 du C.G.I.
Les dispositions de cet article sont limitatives.
C.E. 23 octobre 1974 req. n° 90 105
D.F. 1974 n° 50 comm. 1549
Sur la notion de femme abandonnée voir : C.E. 12 mai 1976 req. n° 98720 - D.F. 1976 n° 28 comm. 927
Sur la notion de résidence séparée voir C.E. 17 mars 1976 req. n° 95973 - D.F. 1976 n° 29 comm. 928.

"Considérant qu'il résulte de l'instruction que la lettre recommandée, par laquelle le contrôleur donnait avis de rehaussement, n'a pas été remise au sieur X ;
que la personne qui a signé le récépissé postal est celle qui a adressé des observations au nom du sieur X. et n'avait pas qualité pour le faire ;
qu'ainsi la procédure d'après laquelle ont été établies les impositions précitées est irrégulière..." (1)

Que se passe-t-il lorsque le destinataire est absent et que la notification ne peut lui être remise en main propre ? Le Conseil d'Etat opère une distinction entre l'acte juridique de notification et la remise matérielle. Pour que la notification soit régulière, il faut que le pli soit bien adressé au contribuable lui-même et présenté à son domicile. Il suffit ensuite, en l'absence du destinataire, qu'il soit laissé à une personne de son entourage susceptible de lui remettre le pli dès le retour. Parmi les personnes dont on peut attendre qu'elles remettent sans délai la lettre au destinataire, la jurisprudence a retenu l'un des époux (2), le concierge (3), un préposé (4) et un enfant, même mineur, pourvu qu'il soit d'âge suffisant (5).

SOUS-SECTION II - Les effets de la notification

I - L'INTERRUPTION DE LA PRESCRIPTION

La notification de redressement a trois effets : elle fixe les limites de l'imposition envisagée par l'administration, elle ouvre un droit de réponse de 30 jours au contribuable et l'article 1975 du C.G.I. lui confère un effet interruptif de prescription. C'est à cet effet que nous allons nous attacher.

---

(1) - C.E. 18 janvier 1937, Rec. p. 65.
(2) - C.E. 6 février 1963, Rec. p. 72.
(3) - C.E. 2 juin 1948, Rec. p. 658.
(4) - C.E. 18 mai 1945, Rec. p. 101.
(5) - C.E. 8 novembre 1961, Rec. p. 635.

Si le principe de l'annualité de l'impôt était rigoureusement appliqué, les compétences fiscales devraient s'exercer dans le cadre d'une seule et même année. Cependant, l'administration, disposant d'effectifs réduits, ne peut exercer son contrôle dans un délai aussi court ; c'est pourquoi, le législateur a augmenté ce temps de contrôle et institué le droit de répétition. En vertu de ce droit, les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette des impôts sur le revenu peuvent être réparées, jusqu'à l'expiration de la quatrième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due (1).

Sous le régime antérieur à la loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963, seules les notifications de redressement faisant suite à une vérification de comptabilité étaient interruptives de prescription. L'article 19 de la loi a étendu ce caractère à toutes les notifications de redressement. Cet effet donné à la notification est très important, d'abord pour l'administration qui, par ce moyen, repousse de quatre ans la prescription, mais aussi pour le contribuable qui opposera la même prescription à l'administration si il peut prouver quelque irrégularité dans cette notification. Il importait donc de savoir à qui devait être envoyée cette notification et il faut maintenant délimiter la portée de cet effet.

II - LA PORTEE DE L'EFFET

Cet effet répond à une double exigence : ne pas laisser se prolonger trop longtemps la période pendant laquelle les décisions administratives peuvent être attaquées et permettre à l'administration de renouveler son délai de répétition fiscale.

Le problème de la portée de cet effet se pose dans les termes suivants : une notification faite à la société interrompt-elle la prescription pour les deux partenaires du redressement concomitant ? La solution est toujours liée à la notion de personnalité morale. Les sociétés qui ne sont pas dotées de cette personnalité échappent à l'application du principe d'indépendance.

---

(1) - Article 1966-1 du C.G.I.
La durée du délai de répétition a constamment varié. La loi du 27 décembre 1963 l'avait ramené de 4 à 3 ans et il fut à nouveau établi à 4 ans par l'article 38 de la loi n° 66 du 6 janvier 1966.

"Considérant qu'il résulte des dispositions combinées de ces textes (articles 8 et 60) que les membres des associations en participation, lorsque ces dernières n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, sont personnellement soumis à l'I.R.P.P. pour la part des bénéfices de l'association correspondant à leurs droits dans cette dernière ;
que la procédure de vérification est, conformément à l'article 60, suivie directement entre l'inspecteur et les dites associations ;
qu'il suit de là que la notification à l'association en participation des redressements opérés à la suite d'une vérification de sa comptabilité a interrompu la prescription, bien qu'en vertu de l'article 8 du code précité, l'obligation fiscale incombe en définitive aux seuls associés ;
que, par suite, la notification des rehaussements litigieux adressée à l'association en participation était opposable à l'ensemble des associés." (1)

En revanche, dans les sociétés dotées de la personnalité morale, l'effet interruptif de prescription ne vaut que pour le destinataire de la notification. La notification est personnelle et les effets que l'on y attache demeurent personnels.

Première étape de la procédure la notification des redressements s'inscrit bien dans un système de garanties du contribuable. L'intervention éventuelle de la commission départementale des impôts et la portée de ses avis confirme la réalité de ce système qui repose sur la prédominance du droit, source du respect attribué à la personnalité juridique des divers contribuables.

SECTION III - L'AVIS DE LA COMMISSION DEPARTEMENTALE DES IMPOTS

L'intervention de la Commission départementale s'intègre dans le déroulement de la procédure d'imposition et intervient au stade où est déterminée l'assiette de ladite imposition. Sa création est née de la volonté de faire participer le contribuable. Cette idée de participation

---

(1) - C.E. 10 avril 1974 req. n° 83 451.
D.F. 1974 n° 32 comm. 998.

a conduit à la création successive de nombreuses commissions. Longtemps inefficaces, ces commissions fiscales sont désormais un élément important et apprécié du "dialogue fiscal". Si le régime de la déclaration contrôlée accorde au contribuable une place importante, laisser à l'administration le droit de rejeter ces mêmes déclarations et le droit de procéder à des rehaussements sans possibilité de recours autre que contentieux affaiblirait la position du contribuable. L'intervention de la Commission départementale, organe paritaire, est une entrave à la tentation de redressement arbitraire. C'est là une garantie appréciable pour le contribuable (1).

La Commission départementale que nous connaissons actuellement est le fruit d'une lente évolution. Nous allons retracer brièvement cette évolution qui sera envisagée sous l'angle de la compétence d'attribution. A propos de quels litiges la commission peut-elle être saisie, sur quels redressements d'impôts peut-elle émettre son avis ? Se posera ensuite la question de la portée de cet avis, ce qui amènera à faire ressortir l'application qui est faite du principe de l'indépendance des procédures.

SOUS-SECTION I - Les attributions de la commission départementale

Nous laisserons de côté les problèmes attenant à la compétence territoriale, à la compétence rationae temporis, pour n'envisager que la compétence rationae materiae. La Commission ne connaît que des questions de fait, à l'exclusion des questions de droit qui sont de la compétence du comité consultatif des abus de droit et des tribunaux. Si la Commission est saisie pour un désaccord portant à la fois sur des questions de fait et de droit, elle ne doit rendre son avis que sur les questions de fait.

Sur la nature des impôts dont la Commission peut connaître les litiges, l'évolution va dans le sens d'un élargissement de compétence. A l'origine de l'institution, on trouve trois organismes : la Commission consultative des bénéfices agricoles, la Commission consultative des bénéfices commerciaux et la Commission de taxation des bénéfices non commerciaux. La loi de réforme fiscale du 13 janvier 1941 réunit ces

(1) - En revanche, cet avantage est refusé lorsque le contribuable a été l'auteur de fraudes. La procédure de la taxation d'office passe outre à la consultation de la Commission.

diverses commissions en une seule : la Commission départementale des impôts directs.

Par la suite la compétence de la Commission fut d'abord étendue aux taxes sur le chiffre d'affaires. Avec la réforme du 30 avril 1955 il ne s'agissait encore que d'un élargissement limité mais néanmoins apprécié. "Cette réforme était logique, car les tribunaux administratifs connaissent également des litiges intéressant cette catégorie d'impôts indirects." (1) La compétence en matière de taxe sur le chiffre d'affaires fut élargie par la suite, par la loi du 28 décembre 1959 (2) et par celle du 27 décembre 1963 (3). C'est à cette date que la Commission départementale prit son nom définitif : "Commission départementale des Impôts directs et des Taxes sur le chiffre d'affaires."

La dernière modification importante date de la loi du 12 juillet 1965 (4). Son article 32 dispose : "Les différends concernant l'application des articles 29 à 31 de la présente loi peuvent être soumis à l'avis de la Commission départementale des Impôts." Ces articles concernent les rémunérations allouées par les entreprises ainsi que les indemnités ou allocations forfaitaires versées aux dirigeants de sociétés. Désormais le caractère déductible des rémunérations versées par les sociétés et les contestations qui peuvent surgir à l'occasion de l'imposition des bénéficiaires, peuvent être soumis à l'avis de la Commission départementale (5) La question de la portée de son avis n'en prend que plus d'importance.

SOUS-SECTION II - Portée de l'avis de la Commission départementale

Depuis la loi du 28 décembre 1959, la consultation de la Commission départementale est obligatoire si le contribuable en fait la demande. Son avis peut donc être sollicité par les deux parties en présence, ce qui semble logique, le rôle de la Commission départementale étant d'exercer une mission de conciliation et d'arbitrage.

---

(1) - Dominique NOUVELLET : "La Commission départementale des impôts", collection "l'Administration nouvelle", p. 64.
(2) - Loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 - J.O. 29 décembre 1959.
(3) - Loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 - J.O. 29 décembre 1963.
(4) - Loi n° 65-566 du 12 juillet 1965 - J.O. 13 juillet 1965.
(5) - Dans ce domaine, la composition de la Commission est aménagée différemment.

L'intervention de la Commission départementale étant préalable à l'acte de taxation, l'avis qu'elle émet développe des effets à l'égard de la décision de taxation. Ces effets sont d'ailleurs différents selon les catégories d'imposition. En ce qui nous concerne, il s'agit d'avis consultatifs entraînant le renversement de la charge de la preuve. L'avis de la Commission ne s'impose pas, en principe, à l'administration fiscale qui peut prendre la décision de taxer sur des bases différentes, auquel cas le fardeau de la charge de la preuve lui revient. Si l'imposition est établie conformément à l'avis de la Commission, il appartient au contribuable, en cas de litige contentieux, de supporter cette charge.

L'avis émis par la Commission départementale ayant une influence sur la répartition de la charge de la preuve, le problème de la portée de cet avis revêt par là-même une certaine importance. Retrouve-t-on au niveau de l'avis rendu par la Commission départementale le principe plus général de l'indépendance des actions fiscales, ou peut-on étendre l'avis émis sur les redressements appliqués à la société à la procédure visant l'associé et inversement ?

Si le principe d'indépendance des procédures est respecté, l'avis de la Commission Départementale ne vaut que pour la personne juridique présente au litige et la question de la charge de la preuve n'intéresse que le litige en question. Ceci peut se traduire, à propos des mêmes sommes litigieuses, par la preuve à la charge de la société d'un côté et à la charge de l'administration dans la procédure visant l'associé bénéficiaire, ou vice-versa.
Sinon, la solution adoptée pour la société vaudra pour le contribuable - personne physique et si la Commission départementale rend l'avis conforme à l'évaluation de l'administration, le bénéficiaire supposé des transferts indirects aura à assumer la charge de la preuve pour sa propre imposition.
Quant à la solution, on retrouve la distinction établie à partir de la notion de personnalité morale.

I - LES SOCIETES NON DOTEES DE LA PERSONNALITE MORALE

Le Conseil d'Etat refuse les arguments basés sur le principe d'indépendance.

"Considérant d'une part que la procédure de vérification des associations en participation est, en vertu de l'article 60 du code, suivie directement entre l'inspecteur et ses services ;
qu'il suit de là que lorsqu'à l'issue d'une vérification ayant donné lieu à des redressements un désaccord subsiste entre l'administration et l'association (en participation) et que la Commission départementale est saisie en vertu de l'article 55 du code précité, son avis est opposable à tous les associés en ce qui concerne l'impôt auquel ils sont personnellement assujettis en vertu des articles 8 et 218 bis du même code, à raison de la part de bénéfice correspondant aux droits qu'ils détiennent dans l'association en participation.
Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la société requérante n'est fondée à soutenir ni que l'avis émis par la Commission départementale ne lui serait pas opposable, et qu'en conséquence le tribunal aurait à tort mis la preuve à sa charge, ni que les premiers juges auraient commis une erreur en déterminant la nature de la preuve qui lui incombait" (1)

En ce qui concerne l'impôt sur le revenu, l'avis rendu à propos de la vérification de la société est opposable aux associés et la charge de la preuve leur incombe. Cette thèse est écartée lorsqu'il s'agit de sociétés dotées de la personnalité morale.

II - LES SOCIETES DOTEES DE LA PERSONNALITE MORALE

Le Conseil d'Etat a la volonté de conférer aux avis de la Commission départementale un caractère relatif.

"Considérant que l'avis émis par la Commission départementale portait sur la réintégration dans les bénéfices de la société X... pour l'assiette de l'I.S. d'une partie des émoluments versés aux dirigeants de ladite société et non sur les bases d'imposition retenues pour l'assiette de l'I.R.P.P. auquel la dame veuve M... a été assujettie au titre des années 1962 et 1963 ;

---

(1) - C.E. 10 avril 1974 req. n° 83451 -
D.F. 1974 n° 32 comm. 998.

que, par suite, ledit avis n'est pas opposable à l'intéressé." (1)

Le Conseil d'Etat a pris soin de réaffirmer l'indépendance des avis alors qu'il aurait pu rejeter la demande en se fondant uniquement sur un problème de compétence. La Commission départementale, aux termes de l'article 1649 quinquiès A, n'était pas, à l'époque, compétente en matière de rémunération. En ne faisant pas mention de l'obstacle d'incompétence, le Conseil d'Etat entend mettre un frein à la tendance de l'administration fiscale de s'appuyer sur l'avis émis en matière d'I.S. pour soutenir que la charge de la preuve appartient aux membres de la société en ce qui concerne leur imposition personnelle.
Le Conseil d'Etat étend d'ailleurs cette solution aux deux parties en présence. Le bénéficiaire ne peut faire état de la procédure suivie à l'égard de la société.

"Considérant que la Commission départementale des impôts n'a pas été appelée à se prononcer sur l'impôt sur le revenu mis à la charge du requérant, mais a seulement émis un avis sur l'évaluation des bénéfices de la société pour le calcul de l'impôt sur les sociétés ;
que, dans ces conditions, le requérant ne saurait se prévaloir, en ce qui concerne ses impositions personnelles, de l'absence de motivations de cet avis" (2)

La compétence de la Commission ayant été étendue en 1965, la dernière question était de savoir si on allait appliquer cette jurisprudence aux avis rendus sur les rémunérations. Alors que pour l'administration la loi du 12 juillet 1965 avait établi un lien de dépendance entre la réintégration de la fraction excessive des rémunérations dans le bénéfice de la société et leur imposition au nom des bénéficiaires, pour le Commissaire du Gouvernement LATOURNERIE : "L'apport de la loi de 1965, est d'abord de permettre au salarié d'obtenir que son imposition personnelle fasse l'objet d'un avis de la Commission départementale, quoi qu'il en soit de la procédure en ce qui concerne la société. Il est aussi de permettre à l'administration, en saisissant la Commission départementale du dossier du salarié pour son imposition personnelle, comme elle l'est

---

(1) - C.E. 22 décembre 1969, req. n° 75 726
D.F. 1970 n° 11 comm. 294.
(2) - C.E. 18 février 1976 req. n° 98 298
R.J.F. 1976 n° 4-178

en ce qui concerne la société pour l'impôt sur les sociétés."
C'est également ce qu'a décidé le Conseil d'Etat :

> "Considérant qu'il résulte des dispositions précitées (disposition de la loi de 1965) que, si elles ont pour objet de donner compétence à la Commission départementale dans la composition définie aux trois derniers alinéas de l'article 32 de la loi précitée, sur les différends relatifs aux rémunérations non justifiées par les services rendus et concernant les impositions tant de l'entreprise que du bénéficiaire de ces rémunérations, elles n'ont pas eu pour effet, en dépit du lien qui existe entre ces deux impositions, de rendre l'avis émis à l'occasion de la procédure d'imposition de l'entreprise opposable au salarié en ce qui concerne son imposition personnelle". (1)

Quelle que soit la nature du litige soumis à la Commission départementale, si elle est saisie de façon concomitante des désaccords relatifs aux deux impôts, elle doit se prononcer dans deux avis distincts dès lors qu'il s'agit de deux contribuables juridiquement différents (2). Si cette solution peut être cause de divergences entre les divers avis elle n'en a pas moins le mérite de s'en tenir au principe du caractère contradictoire de la procédure.

Le respect des classifications juridiques, présent dans la phase administrative de la procédure se retrouve dès que l'on aborde la phase contentieuse proprement dite.

---

(1) - C.E. 29 mars 1975 req. n° 91 859
D.F. 1975 n° 28 comm. 958
Cette solution a été réaffirmée peu de temps après :
C.E. 28 mai 1975 req. n° 92 922
B.M.I.S. 1976, n° 1-40.

(2) - La Commission départementale doit, en outre, examiner distinctement les litiges relatifs à chaque associé : "Considérant qu'il résulte du procès-verbal de la Commission départementale que ladite commission s'est bornée à apprécier globalement les rémunérations des deux dirigeants de la société requérante et n'a pas examiné de façon distincte la rémunération de chacun d'eux en fonction de son rôle personnel au sein de la société ; qu'en procédant ainsi, la Commission départementale n'a pas suffisamment motivé son avis."
C.E. 17 mars 1976 req. n° 91094
D.F. 1976 n° 30 comm. 1115.

CHAPITRE 2

La phase contentieuse

A l'issue de la phase administrative, si aucune base d'accord n'a pu être établie, le litige se poursuit au contentieux proprement dit. Affirmé de façon permanente au cours du déroulement de cette phase, le principe de l'indépendance des procédures se manifeste plus nettement dans l'étude de la requête, du problème des jonctions et de l'autonomie attribuée à chaque instance.

SECTION I - LA SEPARATION DES REQUETES

Le recours contentieux est ouvert par une requête recevable dans les deux moins de la notification de rejet du directeur départemental ou, à tout moment, après expiration d'un délai de six mois sans réponse du directeur. Les diverses formalités relatives à cette requête sont énumérées à l'article 1940.

Ce qui nous intéresse plus spécialement concerne la forme de cette requête. Par forme, il faut entendre ici son caractère individuel ou collectif. Face à des impositions distinctes, faut-il des requêtes séparées ? Les impositions distinctes peuvent frapper un même contribuable pour deux impôts différents ou intéresser deux contribuables différents pour des impositions certes distinctes mais concomitantes. Dans ces divers cas, la forme de la requête, si elle n'est pas respectée, est une cause d'annulation.

Le principe de base pose la nécessité de formuler une requête pour chaque chef de réclamation. L'article 1933-1 indique que les réclamations doivent être individuelles. Quant à la jurisprudence, elle a commencé par affirmer qu'à chaque impôt contesté devait correspondre une requête :

> "Considérant qu'à la date du 22 juin 1934, le directeur des Contributions directes a rejeté par deux décisions distinctes notifiées séparément à la société "Compagnie algérienne" deux réclamations que celle-ci avait formulées contre deux impositions distinctes de la contribution foncière sur les propriétés bâties établies à son nom dans la ville d'Alger pour les années 1932 et 1933 ;

que la société ne pouvait se pourvoir devant le Conseil de Préfecture que par des demandes séparées ;
que, dès lors, c'est à bon droit que le Conseil de Préfecture après avoir jugé que la demande unique qui lui était présentée n'était recevable qu'en ce qui touche la décision concernant l'année 1933 mentionnée en premier lieu dans ladite demande, a rejeté les conclusions relatives à l'année 1932." (1)

Nous allons voir quelle évolution peuvent avoir suivi ces principes, qu'il s'agisse de requête émanant d'un seul contribuable ou de contribuables distincts. Nous pourrons ainsi juger de la place qu'occupe, dans le domaine de la requête, le respect de la personnalité juridique de chaque contribuable.

I - REQUETE D'UN SEUL CONTRIBUABLE CONTRE PLUSIEURS IMPOSITIONS

Le principe est posé par la jurisprudence : lorsqu'une demande unique vise plusieurs impôts, seule la demande premièrement citée est recevable. La seconde (et les suivantes de manière générale) devra faire l'objet d'une nouvelle requête pour être examinée par le Tribunal. Cette règle a subi divers assouplissements que nous allons envisager avant d'examiner le dernier obstacle : le secret de l'impôt.

A - LES PREMIERS ASSOUPLISSEMENTS

Le principe s'est assoupli pour deux raisons principales. Il s'agit d'une règle jurisprudentielle, sans base légale qui pourrait se voir contredite par l'étude du texte. L'article 1933-3 stipule : "En matière d'impôts directs, il doit être présenté une réclamation distincte par commune." On peut en déduire que, sorti de la matière des réclamations communales, la requête est en dehors du domaine d'application de ce principe. La seconde raison concerne "les scrupules que l'on peut toujours éprouver à opposer à un justiciable des objections de pure forme à sa demande." (2). Les irrecevabilités tirées d'un manquement

---

(1) - C.E. 23 juillet 1938 req. n° 57995, Rec. p. 724.
(2) - Commissaire du Gouvernement MEHL : Conclusions sous C.E. 21 février 1968 req. n° 70026 - D.F. 1968, n° 44.

aux formes, reposant plus sur des exigences de clarté que sur des exigences ayant trait à la stabilité des relations juridiques, ont un caractère moins impératif. Et si le Commissaire du Gouvernement parle de scrupule à les opposer au contribuable, c'est parce qu'elles relèvent plus d'un formalisme que d'une nécessité. Un premier assouplissement a été accordé par la jurisprudence lorsque deux décisions du directeur ont été notifiées sous la même enveloppe, nonobstant le fait que cette enveloppe contenait deux décisions (1). Le Conseil d'Etat s'en tient à l'unicité de la notification. Cette décision découle en fait de la jurisprudence de 1938 (2) qui relevait que les décisions du directeur étaient notifiées séparément. A contrario, on en déduit qu'une requête unique est recevable dès lors qu'elle répond à une notification unique.

Deux autres assouplissements, plus importants, concernent l'attitude des juges de l'impôt face à une requête visant un même impôt au titre d'années successives et face à une requête portant sur plusieurs impôts dont les conclusions sont assorties de moyens identiques.

Contestation d'un impôt au titre de plusieurs exercices

Une première décision du 9 février 1966 (3) laissait augurer l'assouplissement de la jurisprudence. Par cette décision, le Conseil d'Etat a reçu une requête dirigée contre un seul impôt mais au titre de trois années successives. Il faut préciser que ce recours émanait de l'administration. Dès lors, le premier pas était franchi et la recevabilité d'une telle requête émanant d'un contribuable ne pouvait plus être qu'une question d'occasion car il était difficile au Conseil d'Etat de tolérer de l'administration ce que l'on refuse du contribuable.

L'occasion s'est présentée le 21 juillet 1972 (4). Le sieur Y. contestait devant le Conseil d'Etat trois décisions du Tribunal administratif concernant l'I.R.P.P. au titre des années 1962 à 1964. Une même requête s'atta-

---

(1) - C.E. 13 janvier 1960 req. n° 44 872 in doc. F. LEFEVBRE Contx II 2255
(2) - C.E. 23 juillet 1938 précité
(3) - C.E. 9 février 1966 req. n° 64 126 D.F. 1967 n° 7
(4) - C.E. 21 juillet 1972 req. n° 78 895 D.F. 1973 n° 10 comm. 361.

quait à trois décisions distinctes . Le Conseil d'Etat n'a pas opposé de fin de non recevoir :

> "Considérant qu'il résulte des pièces du dossier que la requête susvisée du sieur Y... est dirigée contre trois jugements du Tribunal administratif de B. relatifs à l'impôt sur le revenu des personnes physiques auquel l'intéressé a été assujetti au titre de trois années successives ;
> qu'aucune disposition législative ou réglementaire ni aucun principe général du droit ne faisait obstacle à ce que le requérant déférât au Conseil d'Etat par une requête unique les trois jugements susvisés ;
> que, dans ces conditions, le ministre de l'Economie et des Finances n'est pas fondé à soutenir que ladite requête n'est pas recevable à l'égard de deux des trois jugements attaqués".

Contestation simultanée de plusieurs impôts

Depuis une décision du Conseil d'Etat en date du 21 février 1968, la recevabilité est élargie à des impôts différents. En l'espèce, une société avait saisi le Tribunal administratif par une demande unique visant l'I.S., le prélèvement temporaire sur les excédents de bénéfices et la contribution extraordinaire sur les bénéfices des sociétés. Ces trois impôts ont été établis au cours de la même année et ont fait l'objet de notifications séparées. Le Conseil d'Etat, pour valider cette requête, infirmant le jugement du Tribunal administratif, exige une condition suffisante mais nécessaire :

> "Considérant qu'il ressort de l'examen de ladite demande que les chefs de conclusion concernant ces diverses impositions, lesquelles sont toutes assises sur le revenu du contribuable, étaient assorties de moyens identiques ;
> qu'ainsi la demande était recevable en totalité, encore bien que l'I.S. d'une part, les autres impositions susmentionnées d'autre part, aient fait l'objet de réclamations distinctes et de décisions distinctes du Directeur et que ces décisions aient été notifiées séparément." (1).

Le principe de la requête unique quant à chaque chef d'imposition s'efface lorsque les moyens soulevés sont identiques, c'est-à-dire lorsque les conditions d'assiettes sont similaires.

---

(1) - C.E. 21 février 1968 req. n° 70 026
D.F. 1968 n° 45

B - LE DERNIER OBSTACLE : LA REGLE DU SECRET FISCAL

Le dernier obstacle vise le cas où, dans les divers impôts contestés par la requête, l'un requiert un jugement en séance publique et l'autre un jugement en séance non publique. Dès lors, c'est le secret fiscal qui s'oppose à ce qu'un recours unique englobe ces deux sortes d'impôt. En quoi consiste le secret attaché à certains impôts ? Ce sera l'objet d'un premier paragraphe précédant l'étude de la jurisprudence.

1) - Notion de secret fiscal

Il faut distinguer secret professionnel et secret de l'impôt au sens strict. Le secret professionnel interdit la communication au public de ce qu'un agent a pu obtenir comme renseignements à l'occasion de ses fonctions. Le secret de l'impôt interdit la publication des rôles des impôts assis par voie de déclaration.
Le respect de cette règle est en opposition avec un autre principe : celui du déroulement contradictoire de la procédure. Les instances sont nombreuses où un contribuable attaque la régularité d'une procédure au cours de laquelle il n'aura pas eu communication de tous les renseignements sur lesquels l'administration appuie son argumentation (1).
Le rôle du Conseil d'Etat consiste à concilier deux impératifs : le respect de la procédure contradictoire et celui du secret auquel est tenu l'administration vis-à-vis de la situation fiscale d'autres redevables.
La règle du secret de l'impôt signifie qu'il n'est organisé aucun système de publicité à l'égard de la situation fiscale du contribuable. Cette règle se manifeste par des mesures spéciales qui veillent à ce que, dans la confection des rôles, des indiscrétions ne se produisent pas - l'usage veut que les recueils de jurisprudence ne mentionnent pas le nom des parties mais seulement leurs initiales et par la non publicité des audiences.

---

(1) - supra p. 99

Ces deux mesures ne concernent pas tous les impôts. L'article 1945-1 cite les impôts visés par la règle du secret : "Les réclamations relatives aux impôts sur les revenus et taxes accessoires, ainsi qu'aux amendes fiscales se rapportant à ces impôts et taxes, sont jugées en séances non publiques."

La jurisprudence du Conseil d'Etat applique de façon constante les dispositions de l'article 1945-1 et a précisé que c'est l'ensemble de la procédure qui doit se dérouler en séance non publique.

> "Considérant que, par l'arrêté du 7 mars 1945, le Conseil de Préfecture, après avoir jugé qu'il appartenait à la société requérante d'apporter la preuve que le sieur... n'était pas, en fait, gérant de cette société, a prescrit une expertise à l'effet de rechercher si ladite société apportait cette preuve ;
> qu'il résulte des énonciations même dudit arrêté qu'il a été rendu en séance publique en violation des dispositions du code ;
> que, dès lors, la société requérante est fondé à soutenir que ledit arrêté doit être annulé comme pris à la suite d'une procédure irrégulière." (1)

A ces exigences procédurales, le Conseil d'Etat a apporté une limite en n'appliquant le principe qu'en cas de communication, à des tiers, des renseignements ne devant normalement pas être publiés. Si des tiers n'en ont pas eu connaissance, la règle s'assouplit ; le formalisme s'incline devant la réalité pratique.

> "Considérant que si, le mémoire produit par le Directeur départemental des impôts devant le tribunal administratif de Poitiers dans l'instance afférente à la taxe locale sur le chiffre d'affaires et soumise à la règle de publicité de l'audience contenait l'indication des bénéfices déclarés par la même société pour l'assiette de l'I.S., lequel est couvert par le secret prescrit à l'article 2006 du C.G.I. et ne doit être examiné qu'en séance non publique en vertu de l'article 1945-1 al. 2 du même code, cette circonstance est sans influence sur la régularité de la procédure dès lors qu'il n'est pas allégué que les renseignements dont s'agit aient été divulgués à des tiers." (2)

---

(1) - C.E. 10 mars 1948 req. n° 85 956 Rec. p. 122.
(2) - C.E. 10 mai 1972 req. n° 80 360
D.F. 1972 n° 45 comm. 1661.

A partir du moment où les impôts sur le revenu ne peuvent être jugés en séance publique, quel sort peut être réservé à une requête visant des impôts protégés par la non publicité des audiences et d'autres pouvant être jugés en séance publique.

2) - L'évolution de la jurisprudence

a) - L'exigence de requêtes distinctes

Le principe de départ résidait dans l'affirmation de l'indépendance des requêtes face à des catégories d'impôts soumises à des régimes différents quant à leur publicité.

> "Considérant que le Conseil de Préfecture a statué sur les réclamations du sieur X. tendant à obtenir, d'une part, réduction de la taxe proportionnelle et, d'autre part, décharge ou réduction de la contribution des patentes, par deux arrêtés qui ont fait l'objet de deux notifications distinctes ;
> qu'ainsi le requérant devait se pourvoir séparément contre chacun de ces arrêtés, alors surtout que l'une seulement des deux contributions contestées peut être jugée en séance publique ;
> que, dès lors, la requête unique présentée par lui contre lesdits arrêtés n'est recevable qu'en ce qui concerne l'arrêté relatif à la taxe proportionnelle, première en date des impositions contestées." (1)

b) - Le renversement de tendance : l'abandon du formalisme

Précédant le revirement jurisprudentiel, le Commissaire du Gouvernement DELMAS-MARSALET avait déjà relevé la solution de la recevabilité de la requête unique, (2), faisant remarquer que les dispositions de l'article 1945-1 ne pourraient servir de fondement à la jurisprudence de 1955. "Rien n'interdirait au juge, saisi d'une demande unique relative à l'impôt sur le revenu et à un autre impôt, de statuer successivement sur cette demande en séance non publique, puis en séance publique." Si le

---

(1) - C.E. 5 mars 1955 req. n° 23 315, Rec. p. 143.
(2) - Conclusions du Commissaire du Gouvernement DELMAS-MARSALET sous C.E. 6 février 1970 req. n° 72 141 D.F. 1970 n° 40 comm. 1138.

Commissaire du Gouvernement ne s'attache pas à cette solution c'est essentiellement par souci de ne pas compliquer la tâche du juge. Dix-huit mois plus tard (1), le Conseil d'Etat faisait siennes ces conclusions dans une espèce dans laquelle une société avait saisi le Tribunal administratif par une seule demande visant trois impositions : T.V.A., I.S., et I.R., la société n'ayant pas révélé le nom des bénéficiaires.

> "Considérant... que ces diverses impositions découlaient d'un même redressement des recettes de ladite société ;
> que dans ces conditions la société requérante était recevable à soumettre au tribunal administratif, dans la demande susvisée, des conclusions concernant l'ensemble desdites impositions ;
> qu'il appartenait au tribunal administratif, en application des dispositions de l'article 1945-1 du C.G.I., de statuer successivement en séance publique sur les conclusions relatives à la T.V.A. et en séance non publique sur les conclusions qui étaient relatives à l'I.S. et à l'I.R.P.P. ;
> qu'il ne pouvait légalement opposer une fin de non recevoir aux conclusions qui figuraient en second lieu dans la demande de la société."

La pratique de la requête unique et la règle du secret de l'impôt se trouvent désormais conciliées. Le Commissaire du Gouvernement DELMAS-MARSALET (2) relève cependant une objection à cette solution : l'intervention d'un tiers dans le litige. Leur intervention n'est pas admise dans le domaine des impôts sur le revenu. Avant d'annoncer que cette intervention risquerait de violer le secret de l'impôt, M. DELMAS-MARSALET prend soin de noter que depuis 1936 aucune n'a encore été admise. Aussi : "On ne comprendrait donc pas qu'on puisse se priver des avantages pratiques que comporte la solution nouvelle au nom d'un formalisme rigoureux qui ne trouverait de justification que très exceptionnellement." (3). Commentant cette décision, l'administration fait remarquer qu'il y aura lieu d'en étendre l'application à tous les litiges concernant des impositions reposant sur une même base et contestées par des moyens identiques (4).

---

(1) - C.E. 20 juillet 1971 req. n° 76 185 Rec. p. 556.
(2) - Conclusions R.D.P. 1971, p. 1235.
(3) - J. LAMARQUE A.J.D.A. 1971 p. 666
(4) - Commentaire administratif de jurisprudence 28 février 1972 D.F. 1972 II 3 823.

Cette solution peut-elle être étendue au cas de la demande unique par laquelle un contribuable agissant tant en son nom qu'au nom de la société conteste à la fois son imposition personnelle et l'impôt mis à la charge de la société ?

II - REQUETE EMANANT DE CONTRIBUABLES DISTINCTS

L'article 1933-1 dispose que les réclamations doivent être individuelles. La jurisprudence a repris à son compte cette exigence qui s'applique aussi bien lorsque plusieurs contribuables ayant des intérêts distincts se pourvoient par une seule requête contre les arrêts qui ont statué séparément sur les réclamations concernant chacun d'entre eux, que lorsque les intérêts sont proches, par exemple dans le cas de réclamations résultant de redressements concomitants.

A - REQUETE UNIQUE CONCERNANT DES CONTRIBUABLES DIFFERENTS

Si le Conseil d'Etat a tenu pour recevable la requête collective devant un conseil de préfecture lorsqu'il s'agissait de demandes soulevant des questions générales et communes à toutes les parties (1), dès lors qu'il s'agit d'intérêts particuliers, la jurisprudence applique l'article 1933-1.

> "Considérant qu'il résulte des pièces ci-dessus visées que les requérants ont des intérêts distincts ;
> que le Conseil de Préfecture a statué par l'arrêté spécial sur les réclamations qui concernaient chacun d'eux ;
> qu'ainsi ce n'était pas collectivement que les requérants devaient se pourvoir contre les dispositions de chaque unité qu'ils prétendaient leur faire grief ;
> que la réclamation n'est recevable qu'en ce qui touche le sieur LATOUR, premier signataire de la requête." (2)

---

(1) - C.E. 16 décembre 1841 Rec. p. 511.
(2) - C.E. 4 juin 1875 req. n° 47 337 Rec. p. 532.

B - REQUETE UNIQUE CONCERNANT DES REDRESSEMENTS CONCOMITANTS

Le requérant qui conteste par une requête unique devant le Tribunal administratif son impôt personnel et celui concernant la société, ne peut voir sa démarche aboutir, et seul sera pris en considération le premier impôt dénommé (1). Le Conseil d'Etat prend soin de préciser que l'irrecevabilité de cette demande à l'égard du second impôt contesté est d'ordre public. Depuis lors, la jurisprudence a eu l'occasion de réaffirmer sa position.

D'après l'article 206 du C.G.I., dans une société en commandite simple, les associés sont imposables individuellement à l'I.R. et l'I.S. s'applique à la part de bénéfices correspondant aux droits des commanditaires.

Un contribuable gérant d'une société en commandite simple, associé en nom indéfiniment responsable, avait, par une lettre unique, contesté les impositions établies à son nom ainsi que la cotisation d'I.S. réclamé à la société pour la part correspondant aux droits du commanditaire.

Le contribuable agissait en qualité d'associé en nom et en qualité de gérant.

> "Considérant qu'il résulte de l'instruction que la dame Veuve B. et le sieur A. ont présenté une réclamation au directeur puis une demande au Tribunal administratif visant à la fois les impositions personnelles de la dame B. et l'imposition mise à la charge de la société en commandite simple "Veuve B. et fils" ;
> que, par suite, c'est à bon droit que le Tribunal administratif a jugé seules recevables les conclusions relatives aux impositions personnelles de la dame veuve B. lesdites impositions étant lespremières dénommées dans la demande dont il était saisi." (2).

Le Conseil d'Etat, dans l'exacte application de la loi, fait abstraction du lien existant entre les deux impositions. L'obstacle du secret fiscal ayant été contourné par l'arrêt du 20 juillet 1971 (3) qui préconise de statuer par des séances successives, cette solution aurait pu être utilisé dans le domaine des requêtes visant des redevables conco-

---

(1) - C.E. 3 décembre 1956 req. n° 38763 Rec. p. 649
C.E. 10 janvier 1964 req. n° 53 859
D.F. 1964 n° 7 comm. 258
(2) - C.E. 13 juillet 1968 req. n° 69 704
D.F. 1970 n° 26 comm. 744
(3) - précité.

mitants. Le tribunal pour respecter ce principe aurait pu statuer successivement pour l'I.S. puis pour l'I.R. Or ce n'est pas la solution adoptée. Il y a donc un principe plus important qui commande cette solution : c'est celui de l'indépendance des procédures qui ne s'efface que lorsque la totalité des parts sociales est entre les mains du requérant.

Lorsque la totalité des parts ou actions d'une société se trouve réunie entre les mains d'un seul associé, est-il possible par une seule requête de mettre en cause la situation fiscale de la société et de cet associé ? En droit français, dans cette hypothèse, la société, dissoute (1), continue sous la forme d'une entreprise individuelle et l'associé est personnellement responsable de l'impôt réclamé à la société. Pourtant la jurisprudence a d'abord été hostile à toute atténuation du principe "alors même qu'il existerait entre les impositions une corrélation et que, par suite de la réunion entre les mains de l'intéressé de la totalité des parts sociales, la société se trouvant dissoute, le requérant était en fait personnellement redevable de l'impôt réclamé à l'ancienne société" (2)

Le Conseil d'Etat est revenu sur sa décision le 27 novembre 1970. Le revirement de jurisprudence repose uniquement sur la règle du secret de l'impôt et fait abstraction de l'indépendance des procédures. Cette indépendance devrait pourtant être réaffirmée depuis que la réunion des parts sociales entre les mains d'un associé n'entraîne plus la dissolution de plein droit de la société. Depuis la loi de 1966 une telle société peut subsister aussi longtemps que personne ne demande sa régularisation. Désormais "la personnalité morale de la société est maintenue puisqu'il n'y a plus de dissolution automatique." (3) La reconnaissance de la personnalité juridique de la société, indépendance de la personnalité des associés, base de l'indépendance des procédures, ne trouve pas ici son application. Il s'agit d'une dérogation au principe, mineure dans ce cas précis. Mais les premières dérogations sont toujours mineures.

---

(1) - Solution en vigueur avant l'intervention de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966. J.O. 26 juillet 1966

(2) - C.E. 10 janvier 1964 req. n° 53859 D.F. 1967 n° 18, p. 4.

(3) - Jean DERRUPPE "Le sort de la société commerciale qui n'a plus qu'un seul associé". Mélanges BASTIAN 1974, T 1 p. 57.

SECTION II - LE PROBLEME DES JONCTIONS

Lorsque le Tribunal est saisi de plusieurs demandes présentant un certain degré de connexité, une administration rationnelle et rapide de la justice voudrait que ces demandes soient regroupées pour que le tribunal n'ait à statuer qu'une fois. Cette solution, si elle présente l'avantage de simplifier la procédure et d'éviter les contrariétés de décisions, ne peut avoir lieu dans tous les cas. Ceci se vérifie, que l'on se place au niveau des jugements avant dire droit ou à celui des jugements définitifs. Dans le cadre de notre étude, face à deux demandes distinctes, l'une issue de la société et l'autre d'un associé, mais présentant des liens incontestables, la jonction des expertises et la jonction des instances sont-elles réalisables ?

I - LA JONCTION DES EXPERTISES

Lorsqu'il estime que l'instruction est incomplète ou lorsqu'il ne se trouve pas suffisamment éclairé pour prendre une décision, le Tribunal administratif peut ordonner certaines mesures spéciales d'instruction. Selon l'article 1942-1 les mesures d'instruction qui peuvent être prescrites sont l'expertise, la visite des lieux, la vérification d'écritures, l'inscription en faux et le supplément d'instruction.
L'expertise constitue la principale de ces mesures spéciales. C'est une mesure incidente qui consiste à charger des personnes qualifiées de faire les appréciations d'ordre technique nécessaires à la solution du litige. L'expertise peut être ordonnée par le Tribunal administratif soit d'office, soit sur la demande du contribuable, soit sur la demande du Directeur départemental des Impôts dès lors qu'il s'agit de vérifier ou d'apprécier des faits. Le Tribunal rend un ou plusieurs jugements avant dire droit par lesquels il ordonne l'expertise, nomme les experts et fixe leur mission. C'est au Tribunal qu'il appartient de fixer l'objet de l'expertise ainsi que la mission des experts et d'en déterminer l'étendue.

Les jugements avant dire droit qui ordonnent l'expertise peuvent être annulés s'ils sont entachés de vices de forme. Cette annulation entraîne l'annulation de la décision au fond. Parmi les causes d'annulation, on trouve l'étendue de la mission des experts à des domaines dépassant leur compétence. On a vu que les requêtes appliquées à des impositions distinctes devaient être individuelles. Le problème est de savoir si le Tribunal administratif peut ordonner une expertise commune à des réclamations distinctes présentées par des contribuables différents, selon les dispositions de l'article 1933-1. Concrètement, une expertise unique peut-elle instruire le litige opposant l'administration à deux contribuables sujets de redressements concomitants? Une fois dégagé le principe applicable, il faudra en préciser les limites.

A - LE PRINCIPE DE L'INDEPENDANCE DES EXPERTISES

Non seulement le Tribunal ne peut valablement ordonner une expertise commune à des réclamations distinctement présentées et concernant, l'une, les impôts commerciaux mis à la charge d'une société, l'autre, les impôts personnels incombant aux associés, mais il ne peut non plus valider une expertise qui aurait dépassé ses prérogatives. La personnalisation des contribuables s'y oppose : à l'expertise s'applique le principe de l'indépendance des actions fiscales.

B - LES LIMITES AU PRINCIPE

En règle générale, un vice de forme dans l'expertise ou dans un jugement avant dire droit, entraîne l'annulation de la décision au fond. Peuvent s'opposer à l'application de ce principe, l'attitude même des parties et l'autorité de la chose jugée.

- L'attitude des parties

Les parties qui ont assisté sans protestation ni réserve aux opérations d'expertise ne sont pas recevables à soutenir que l'expertise a été irrégulière. Dans un jugement avant dire droit ainsi rédigé : "Il sera, par trois experts, procédé en présence des parties, ou elles

mêmes dûment appelées, à une expertise ayant pour objet d'apprécier la valeur des documents et des justifications de toute nature produits par la société X. de nature à motiver, le cas échéant, le dégrèvement de la surtaxe progressive établi à son nom sous les articles 20 037 et 20 122 du rôle.", on remarque que l'article 20 037 concerne l'I.R. et l'article 20 122 l'I.S. Il y a jonction des expertises. Cette jonction est sans effet car la requérante avait assisté et concouru aux opérations de l'expertise sans manifester d'opposition (1).

- L'autorité de la chose jugée

Quand une expertise commune n'est pas frappée d'appel, cette irrégularité se retrouve tout au long de la procédure. Le moyen tiré de l'irrégularité de l'expertise peut-il être soulevé en appel alors que le jugement avant dire droit est devenu définitif ?
Les réclamations relatives aux I.R. doivent être individuelles et jugées en séance non publique. Cette règle qui a pour but d'assurer aux contribuables le secret de l'imposition est d'ordre public : le Tribunal peut le soulever et le retenir même si les parties sont d'accord pour l'écarter. Pourtant :

> "Considérant d'une part, que saisi de demandes distinctes par la société X. et par le sieur N. gérant de celle-ci, tendant respectivement à la réduction de l'I.S. et à la réduction de l'I.R.P.P., le Tribunal administratif, par jugement avant dire droit du 16 janvier 1963, a joint les deux demandes et ordonné une expertise commune aux deux affaires ;
> que ce jugement n'a pas été frappé d'appel ;
> qu'il est, par suite, devenu définitif ;
> que, dès lors, la société n'est pas recevable à en contester la régularité." (2).

En fait ces limites sont purement théoriques puisqu'elles n'existent pas par elles-mêmes. C'est la survenance d'un élément extérieur qui entame le principe. Dans le cadre de la jonction d'instances, les limites sont plus autonomes.

---

(1) - C.E. 4 décembre 1968 req. n° 71 800.
D.F. 1969, n° 44 comm. 1301.
(2) - C.E. 23 juin 1971 req. n° 74 944
D.F. 1972 n° 28 comm. 1110.

II - LA JONCTION D'INSTANCES

Lorsque plusieurs instances portées séparément devant le Tribunal administratif sont plus ou moins connexes, le Tribunal peut statuer, dans certains cas, par un seul jugement.

A - LES INSTANCES POUVANT ETRE JOINTES

Le Tribunal peut statuer valablement par un seul jugement dès lors que les questions soulevées dans les différentes demandes présentent une identité suffisante. Il appartient aux Tribunaux d'apprécier cette similitude. Celle-ci répond aux exigences de la jurisprudence si les demandes émanent d'un même contribuable et concernent des impositions de même nature établies pour la même année ou pour des années différentes. Si les demandes proviennent de contribuables différents, la jonction ne sera prononcée que s'ils ont véritablement des intérêts communs.

> "Considérant que les demandes du sieur D. tendent à la décharge des cotisations supplémentaires à la surtaxe progressive auxquelles il a été assujetti, au titre d'années successives, à la suite d'une même vérification de ses déclarations et qu'aucune disposition législative ou réglementaire ne fait obstacle à ce que ces demandes soient jointes ;
> qu'il y a lieu, pour le Conseil d'Etat de les joindre, comme l'avait d'ailleurs fait le Tribunal administratif." (1)

Cette jonction des instances ne s'impose pas au Tribunal administratif qui peut refuser de l'ordonner sans qu'aucun recours ne soit ouvert aux parties. Cette possibilité de joindre les instances s'arrête à partir du moment où les contribuables présentent des intérêts juridiquement distincts.

B - LES INSTANCES NE POUVANT ETRE JOINTES

En matière de jonction le régime suit celui établi à propos des requêtes. Dès lors que certains impôts doivent être jugés en séance

---

(1) - C.E. 3 novembre 1972 req. n° 75 469
D.F. 1973 n° 43 comm. 1478.

non publique, le Tribunal n'est pas autorisé à statuer par un seul jugement. Lorsque lui sont présentées des conclusions relatives les unes à des impôts directs, les autres à des impôts indirects, le Tribunal doit statuer par des séances successives. Même relatives à la même catégorie d'impôts, il n'est pas possible de juger, dans la même instance, deux impôts sur le revenu.

> "Considérant que le jugement du Tribunal administratif en date du 10 juillet 1959 a prononcé la jonction des demandes présentées distinctement par les sieurs D. et Charles C. et tendant à obtenir la réduction de la taxe proportionnelle et de la surtaxe progressive ;
> que le secret de l'impôt qui s'attache à de telles impositions s'opposait à ce qu'il soit statué sur ces demandes par une seule décision ;
> que, par suite, ledit jugement doit être annulé." (1)

Le secret de l'impôt semble donc bien être le principe directeur, bien plus que la distinction des intérêts. Dans le cas d'un dirigeant de société présentant une requête pour l'imposition de sa société et une autre pour son imposition personnelle, les intérêts, sans être distincts, demeurent indépendants.

> "Considérant que le Tribunal n'a pu joindre la demande du sieur B. relative à son assujettissement à l'impôt sur le revenu à celle de la société B. et Cie concernant l'impôt sur les sociétés ;
> qu'ainsi, le jugement doit être annulé en tant qu'il concerne le sieur B." (2).

Il ne peut s'agir ici de l'application de la règle du secret de l'impôt puisque, retrouvant les mêmes personnes dans chaque instance des tiers n'ont pas connaissance du dossier (3). Dès lors, seule l'indépendance des procédures justifie cette jurisprudence.

Cette règle trouve ses limites en cas de confusion entre la personne de la société et celle d'un de ses associés. Cette confusion

---

(1) - C.E. 19 juin 1961 req. n° 47 150 Rec. p. 417
(2) - C.E. 1er juillet 1964, req. n° 54 661, Rec. p. 375.
(3) - C.E. 10 mars 1948, req. n° 85 956 précité.

se produit lorsqu'il y a concentration des parts entre les mains d'un seul associé.

> "Considérant que le sieur X., principal associé et gérant de la SARL du même nom a réuni entre ses mains la totalité des parts sociales ;
> que, dans ces conditions, le Tribunal administratif a pu, sans méconnaître le secret de l'impôt, statuer par un jugement unique, d'une part sur l'impôt sur les sociétés dû par la personne morale et, d'autre part, sur la taxe proportionnelle et la surtaxe progressive établies au nom du sieur X." (1)

A partir du moment où le secret de l'impôt ne risque pas d'être entamé, requêtes communes et jonction d'instances sont possibles. A noter que ce ne sont pas les circonstances de fait, quant au formalisme excessif qui pourrait résulter d'instances séparées, qui dirigent l'attitude des tribunaux, mais le respect de l'article 1945-1. On retrouve là une exception qui repose sur l'inutilité du secret, sans référence à l'indépendance des procédures. Cette décision est contraire à l'esprit de la jurisprudence basée sur l'attribution de la personnalité morale aux sociétés.

SECTION III - L'AUTONOMIE DE CHAQUE INSTANCE

Le principe de l'indépendance des actions fiscales se traduit par l'autonomie de chaque demande. Cette autonomie implique le droit pour chaque requête d'être jugée à part entière, avec des moyens qui lui sont propres. On entend par là l'autonomie des arguments : ceux-ci doivent exister par eux-mêmes, sans référence à des affaires parallèles, que ces références émanent du juge ou des parties. On entend également, et ceci ne s'adresse plus qu'au juge, que chaque litige soit tranché sans lien de dépendance avec d'autres instances, sans qu'il soit besoin de surseoir à statuer.

---

(1) - C.E. 27 novembre 1970 req. n° 70 616 précité.

I - INDEPENDANCE DES MOTIVATIONS

Il y a un cloisonnement entre la procédure menée par la société et celles menées par les personnes physiques qui la composent. Dans chaque instance les contribuables doivent formuler et développer leurs moyens et ne peuvent se référer à ce qui a été soutenu dans l'instance parallèle même s'il s'agit, pour prendre l'exemple le plus caractéristique, d'un litige portant sur des rémunérations excessives où, dans les deux instances, on retrouve les mêmes sommes litigieuses et le même requérant, mais à des titres différents. Ceci se vérifie également pour les "considérants" des tribunaux. Dans un cas on parle d'autonomie des moyens et dans l'autre de relativité de la chose jugée.

A - LA RELATIVITE DE LA CHOSE JUGEE

De l'autorité de la chose jugée découle la règle selon laquelle un jugement devenu définitif ne peut plus être remis en cause. On dit que le Tribunal a épuisé sa juridiction.

> "Considérant qu'ayant rejeté, par le jugement du 22 novembre 1957, la demande du sieur B. dirigée contre ladite imposition, le Tribunal administratif, qui avait épuisé sa juridiction, ne pouvait statuer sur la nouvelle demande identique formée par le sieur B. ;
> qu'il a, dès lors, à bon droit déclaré celle-ci irrecevable" (1)

Il n'appartient plus au Tribunal de se prononcer sur la même affaire. L'autorité de la chose jugée s'attache à ce jugement. De plus, cette décision ne peut être reprise par le juge de l'impôt pour motiver une nouvelle décision, même si les deux affaires ont des liens étroits entre elles. C'est le principe de la relativité de la chose jugée.

Les jugements des tribunaux administratifs doivent être motivés et répondre aux moyens (2) invoqués par les requérants. Parmi les causes d'annulation des jugements, on trouve l'insuffisance des motifs. Est assimilée à une insuffisance de motifs, la simple référence

---

(1) - C.E. 9 mars 1960 req. n° 44 380 Rec. p. 181
(2) - infra p. 265

à une autre décision du Tribunal. Cette relativité s'exerce aussi bien quand il s'agit de divers impôts contestés par un même contribuable que de contestations émanant de contribuables distincts.

- Contestations émanant du même contribuable

> "Considérant qu'il ressort de l'examen des pièces du dossier de Première Instance que la demoiselle Michel articulait à l'appui de son opposition à titre de perception un moyen tiré du caractère probant de sa comptabilité ;
> que le jugement attaqué qui se borne à relever que par un autre jugement la requête de la demoiselle Michel relative au montant de ses bénéfices a été rejetée, ne saurait, alors même que ce deuxième jugement aurait statué expressément sur la valeur de la comptabilité, être regardé comme répondant au moyen développé dans une instance concernant l'assiette d'un autre impôt". (1)

Même si la cause juridique et le montant des rehaussements apportés aux deux impôts sont les mêmes, le Tribunal, s'il peut reprendre des motifs parallèles à ceux de son précédent jugement, ne peut purement et simplement s'y référer (2).

- Contestations émanant de contribuables juridiquement distincts

La même solution s'applique logiquement lorsque, pour rejeter la demande d'un associé, le Tribunal se limite à faire ressortir que les impositions établies à son nom personnel sont la conséquence des réintégrations effectuées au niveau de la société et que si la requête de la société n'a pas abouti, celle de l'associé doit être rejetée (3).
Le Tribunal ne peut en aucune manière se fonder sur la chose jugée dans une instance différente "nonobstant les liens étroits existant entre les deux affaires et la circonstance que les moyens invoqués à l'appui de l'une et de l'autre demande étaient identiques" (4). Ce principe de l'indépendance des motivations, s'il s'impose au juge, s'impose également aux parties en présence.

---

(1) - C.E. 13 mars 1964 req. n° 58 824
D.F. 1964 n° 16 comm. 556
(2) - Les conclusions des expertises sont également indépendantes.
C.E. 17 janvier 1962 req. n° 50 608
D.F. 1962 n° 52, p. 20.
(3) - C.E. 18 février 1969 req. n° 72 631
D.F. 1969 n° 17 comm. 601
(4) - C.E. 20 décembre 1967 req. n° 64386 in thèse J.P. LUKASZEWICK précité p. 210

B - L'AUTONOMIE DES MOYENS

Un associé ne peut limiter sa requête à une pure référence aux moyens développés dans une autre requête présentée par la société et relative à l'I.S. L'instance relative à la société lui est étrangère.

> "Considérant que pour demander l'annulation du jugement attaqué par lequel le Tribunal administratif de... a rejeté sa demande en décharge de la cotisation supplémentaire à l'I.R.P.P., le sieur N. soutient que la réintégration par l'administration, d'une partie de sa rémunération et des indemnités qu'il a perçues en qualité de P.D.G. de ladite société, ne serait pas justifiée ;
> qu'il se borne à cet égard à se référer aux moyens développés par la société X. dans une requête présentée par elle au Conseil d'Etat relative à l'I.S. ;
> que, par suite, le ministre est fondé à soutenir que la requête susvisée du sieur N. ne contient pas l'exposé sommaire des moyens exigés par l'article 40 de l'ordonnance du 31 juillet 1945 et n'est, dès lors, pas recevable." (1)

L'indépendance des moyens est donc élevée au niveau d'un principe. Mais s'agit-il d'un principe absolu ? Le moyen tiré de l'irrégularité entachant la procédure intéressant la société, peut-il faire figure d'exception ou se rallie-t-il à la règle générale ? Sur ce point, la position du Conseil d'Etat est très ferme. Lorsque l'associé se borne à faire valoir que l'Administration n'a pas respecté les règles de procédure envers la société :

> "... l'ensemble de cette augmentation tend seulement à établir une prétendue irrégularité de la procédure d'imposition suivie à l'égard de la société et est inopérante en ce qui concerne les impositions personnelles du sieur X... ;
> qu'il n'est pas contesté que celles-ci ont été établies à la suite de procédures de redressement régulières ;
> que le sieur X. n'est, dès lors, pas fondé à demander la décharge des impositions supplémentaires litigieuses." (2)

---

(1) - C.E. 29 mai 1970 req. n° 77 824
D.F. 1971 n° 31 comm. 1106
(2) - C.E. 5 octobre 1973 req. n° 83 169 Rec. p. 548.

La jurisprudence ne tient aucun compte des vices entachant la procédure parallèle, quelle qu'en soit la gravité. L'existence de ces vices n'est pas niée par le Conseil d'Etat qui ne se prononce pas et oppose une fin de non recevoir. C'est à chaque contribuable de se préoccuper de sa propre instance. Cette solution est favorable à l'administration qui ne peut se voir opposer les irrégularités dont elle est l'auteur dans la procédure d'imposition suivie à l'égard de la société; elle est également favorable au contribuable. Celui-ci peut agir quelle que soit l'attitude de la société, par exemple si elle a omis de présenter sa contestation dans le délai imparti ou si ses observations ne correspondent pas à ce que légalement l'administration est en droit d'attendre d'elle. Autrement dit, la négligence ou la faute de la société sont sans influence sur la procédure engagée par l'associé et inversement.
La solution a apporter à chaque litige est juridiquement indépendante. Elle ne doit être recherchée qu'en lui même. C'est pourquoi un jugement relatif à la société peut être sans effet sur le jugement relatif à un associé, rendant superflu le sursis à statuer.

II - LE SURSIS A STATUER

A - NOTION DE CONNEXITE

La connexité, lorsqu'elle est reconnue, peut entraîner la jonction d'instances. Mais les conditions, pour qu'on puisse parler de connexité, sont différentes des conditions nécessaires à la jonction d'instances et doivent être interprétées plus strictement. Ainsi, ne sont pas connexes des affaires seulement identiques, de même nature. Identité et connexité ne sont pas synonymes. Quand deux actions sont parallèles et se fondent sur une identique motivation, elles ne sont pas pour autant connexes. Il faut, en plus, que le sort de l'un des litiges soit subordonné à la solution de l'autre. Dans ce cas la connexité peut donner lieu à la jonction des instances. A partir de là, lorsque deux

---

(1) - C.E. 5 octobre 1973, req. n° 83 169, Rec. p. 548.

tribunaux administratifs sont saisis de demandes distinctes mais connexes, chacun des deux présidents doit prendre une ordonnance saisissant le président de la section du contentieux du Conseil d'Etat et lui adresser le dossier de la demande (1). Si le Conseil d'Etat reconnaît la connexité, il désigne pour connaître des deux affaires un des tribunaux primitivement saisi.

A priori, lorsque les tribunaux doivent statuer, d'une part sur une demande d'une société et d'autre part sur une demande d'un associé, on peut penser qu'il y a connexité (à condition que des tribunaux différents soient saisis), l'imposition de l'associé semblant dépendre des redressements effectués dans les comptes de la société.

Cependant, on a vu que la règle du secret de l'impôt additionnée au principe del'indépendance des procédures s'opposent aux jonctions d'instances en ce domaine. Si les conditions de la connexité sont réunies, les deux affaires doivent néanmoins faire l'objet d'audiences séparées.

Le problème qui reste alors à trancher est de savoir s'il y a dépendance entre les solutions, c'est-à-dire de savoir si le Tribunal doit surseoir à statuer tant que le litige opposant l'administration à la société n'est pas réglé. Le Tribunal administratif peut-il statuer en matière d'I.R. alors que le rehaussement en matière d'I.S., source de l'imposition complémentaire de revenus mobiliers, est lui-même contesté et qu'aucune décision de justice n'est encore intervenue ? L'indépendance des actions milite en faveur de cette possibilité mais la constatation des liens étroits reliant les affaires et par là même les solutions, impliquerait plutôt la nécessité de surseoir à statuer sur le contenu des impôts d'aval pour attendre la solution apportée aux impôts d'amont.

---

(1) - article 39 bis ajouté à la loi du 22 juillet 1889 par le décret du 27 décembre 1960.

B - L'ORDRE DES JUGEMENTS

D'une manière générale, aucune disposition législative ou réglementaire "n'oblige le Tribunal administratif à faire droit à la requête par laquelle un contribuable sollicite le renvoi à une date ultérieure du jugement de sa demande". (1). Le Tribunal apprécie librement s'il y a lieu de surseoir à statuer en attendant la solution d'une autre instance (2).

Il a été jugé que lorsque les demandes ont trait aux taxes sur le chiffre d'affaires et à l'impôt sur les bénéfices, le Conseil d'Etat n'estime pas la connexité suffisante pour surseoir lorsqu'il est saisi de requêtes ayant trait aux taxes sur le chiffre d'affaires et à l'impôt sur les sociétés :

> "Considérant qu'aucune disposition législative ou réglementaire n'obligeait le Tribunal administratif à surseoir à statuer sur le litige dont il était saisi par la requérante en matière d'impôts directs jusqu'à ce qu'il ait rendu sa décision dans une autre instance introduite par la même requérante en matière de taxes sur le chiffre d'affaires ;
> que la circonstance que le service des contributions indirectes ait retenu pour l'évaluation du chiffre d'affaires le même procédé d'évaluation que le service des contributions directes est sans influence sur la solution à apporter au présent litige ;
> que c'est à bon droit que le Tribunal administratif a passé outre à la demande de sursis à statuer dont il était saisi." (3)

Inversement, lorsque les demandes visent l'impôt sur les B.I.C. d'une part et l'impôt général sur le revenu d'autre part, le Tribunal ne peut prendre une décision quant à l'I.R. tant qu'il n'a pas été statué sur l'impôt cédulaire (4). Le juge de l'impôt ne peut statuer sur une seconde demande avant d'avoir réglé le sort de la première. C'est une question de bonne administration de la justice.

---

(1) - C.E. 13 janvier 1967 req. n° 68889 in doc. F. LEFEVBRE Contx II,853C
(2) - C.E. 22 novembre 1972 req. n° 77 420, Rec. p. 744
(3) - C.E. 29 juin 1966 req. n° 64 276, Rec. p. 426.
(4) - C.E. 12 avril 1937 req. n° 55 928 in doc. F. LEFEVBRE, Contx II, 8543.

Qu'en est-il lorsque le Tribunal est saisi de demandes formées par une société pour l'impôt sur la personne morale et par un associé qui conteste l'imposition mise à sa charge, alors que la cause de ces redressements est la même pour les deux contribuables ?

1° - Les données du problème

La donnée de base repose sur l'indépendance des actions fiscales. De là découle la séparation des requêtes, leur motivation distincte. Si l'associé ne peut se borner à s'appuyer sur la décision prise en matière d'I.S., il peut critiquer l'imposition mise à la charge de la société par des moyens propres et obtenir un dégrèvement même si l'imposition à l'I.S. est devenue définitive. Lorsque l'associé conteste la qualification de bénéfices taxables aux sommes réintégrées, il le fait indépendamment de l'attitude prise par la société. Cette indépendance permet au contribuable - personne physique - de contester non seulement le fait de la distribution mais le caractère ou l'existence de bénéfices taxables. A partir de là on retrouve ce qui a été dit quant à la portée de l'avis de la Commission départementale (1) sur la charge de la preuve ; le contribuable-associé est dans la même situation que tout contribuable en matière de preuve et ce qui a été jugé ou ce qui est encore en litige en ce qui concerne la société doit être sans influence sur le débat ouvert à propos de sa situation personnelle. Ajoutons à celà que dans les cas où les redressements ne font pas apparaître un exercice bénéficiaire, les associés sont néanmoins passibles d'un relèvement d'I.R. (2), dès lors que la preuve de leur appréhension des sommes réintégrées est apportée par l'administration. Avant l'évolution de la jurisprudence de 1964 (3), le sursis était indispensable puisque le bénéfice distribué imposable ne pouvait être que celui assujetti à l'I.S. Depuis, le sursis à statuer s'avère inutile dès lors que les solutions peuvent ne pas être identiques.

---

(1) - supra p. 240
(2) - supra p. 199
(3) - C.E. 5 juin 1964, req. n° 51 058 précité.

En contrepartie de ces arguments, le Commissaire du Gouvernement MEHL (1) considère que si l'impôt sur les sociétés est contesté par la société distributrice, le contribuable peut demander qu'il soit sursis à statuer sur son affaire dans l'attente de la décision propre à la société, en vertu de l'étroitesse des liens qu'il suffit de constater entre les deux instances.

2) - La jurisprudence

En remarque préliminaire, il faut relever l'attitude des parties quant à l'application du principe d'indépendance des actions. Aussi bien l'administration que les contribuables sont d'accord sur le principe, mais dès que l'application leur est défavorable, leur action tend à l'écarter.

On trouve des décisions de jurisprudence qui donnent raison aussi bien aux partisans qu'aux adversaires du sursis à statuer. Cette jurisprudence obéit pourtant à une ligne directrice apparemment contradictoire.

> "Considérant qu'en vertu des articles 109 et 110 du C.G.I. la somme dont s'agit ne saurait être regardée comme un revenu distribué passible de la surtaxe si elle n'était pas maintenue dans les bases de l'I.S. ;
> qu'il convient, dès lors, de surseoir à statuer jusqu'à ce que le Tribunal administratif se soit prononcé sur la demande dont il est saisi par la société X.." (2)

Inversement :

> "Le tribunal administratif, saisi de la contestation personnelle du sieur B. était fondé à apprécier la valeur des justifications apportées par l'administration sans attendre l'issue du litige soulevé par la société." (3).

---

(1) - Concl. sous C.E. 22 décembre 1967, req. n° 70 270
D.F. 1969, n° 12 comm. 435
(2) - C.E. 3 juin 1964, req. n° 40 230, Rec. p. 318.
(3) - C.E. 2 juillet 1965, req. n° 64 528
D.F. 1965, n° 49.

On remarque que les décisions qui se prononcent en faveur du sursis se réfèrent toujours à la présomption de distribution. Le raisonnement est le suivant : il ne peut y avoir d'imposition à l'I.R. si les sommes réintégrées n'ont pas auparavant subi l'I.S. Il convient donc d'attendre le sort réservé à ces sommes, c'est-à-dire de connaître l'issue du litige opposant la société à l'administration. Dès lors qu'il y a un relâchement du lien entre les deux impositions, cette solution ne s'impose plus. On pouvait dire, avant la jurisprudence de 1964, que l'application du principe d'indépendance des instances dans le cas du sursis à statuer jouait dans un sens favorable au contribuable. Désormais, seule la jurisprudence de 1965 demeure. Elle a été confirmée en 1968 (1). En l'espèce, l'intéressé avait perçu allocations forfaitaires et remboursement au réel pour ses frais de déplacement. Il appartenait à la société, de son côté, et à l'associé, du sien, de prouver que lesdites indemnités ne faisaient pas double emploi avec les frais remboursés. Le Conseil d'Etat a jugé que le Tribunal administratif avait pu apprécier la valeur des justifications que le contribuable apportait, sans attendre l'issue du litige soulevé par la société.

Cette jurisprudence va-t-elle se poursuivre ? Pour cela il faudrait que le Conseil d'Etat continue d'écarter les conclusions des Commissaires du Gouvernement et notamment l'avis du Commissaire MEHL (2) qui s'inscrit dans une logique en rapport avec les circonstances de fait mais s'écarte du respect de l'indépendance des procédures.

---

(1) - C.E. 20 mars 1968 req. n° 72 754
D.F. 1968 n° 18 comm. 668.
(2) - Conclusions sous C.E.22 décembre 1967 précité.

CONCLUSION

La combinaison des articles 109, 110, 116 et 117 du C.G.I. conduit à regarder comme distribués les redressements de bénéfices ayant entraîné des rehaussements d'I.S. La solution dégagée pour la société ne lie cependant pas les associés. L'imposition de la société ne dispense pas l'administration de rechercher à qui ces bénéfices ont été distribués et dans quelle mesure tel associé en a disposé. Cette indépendance des démarches administratives, visant à faire ressortir la masse imposable, repose ici sur la séparation des patrimoines auxquels s'appliquent deux impôts distincts. L'indépendance reconnue à la société et aux membres qui la composent ne s'arrête pas là et connaît des applications tout au long de la procédure, aussi bien dans la phase administrative que dans la phase contentieuse proprement dite. Le mode d'imposition, pas plus que la règle du secret fiscal ne suffisent à expliquer ce principe. Pour lui donner une assise, c'est à la notion de personnalité morale qu'il faut remonter.

CONCLUSION GENERALE

Il est aisé de noter, à la fin de cette étude, la tendance de l'administration à intervenir dans la vie des entreprises. Dans un premier temps, on peut relever que cette tendance est facilitée par le législateur et par le juge. Par le législateur, lorsqu'il vote des lois-cadres à l'intérieur desquelles une certaine liberté d'appréciation apparaît quant à l'exécution, et par le juge lorsque les "attendus" dégagent des notions aux contours mal définis. Certes, on proclame que l'administration n'a pas le droit de s'immiscer dans la vie de l'entreprise mais, par ailleurs, on lui donne la possibilité d'apprécier si un acte de gestion est normal ou anormal, si le montant d'une rémunération est excessif... Il y a donc des facteurs extérieurs, dus en partie au manque de rigueur du juge et du législateur, qui encouragent le penchant naturel de l'administration. Ce penchant a été mis en évidence par A. Heilbronner : "Les agents de l'Administration des Finances, mus par un zèle louable qui leur fait chercher partout la matière imposable, sont conduits bien souvent à regarder l'industriel ou le commerçant comme des personnes ayant pour fonction de produire des bénéfices. Tout acte de ce contribuable entrainant perte de recettes est dès lors regardé comme un acte de disposition de bénéfices existants ou comme une dissimulation de bénéfices." (1)

Le domaine d'application des redressements concomitants, celui dans lequel l'administration a pour tâche de redonner sa véritable qualification à chaque poste, de redresser les omissions et inexactitudes, est le domaine des abus. Non que chaque initiative de l'administration constitue un abus mais parce que c'est le terrain favorable à l'immixtion de l'administration dans la gestion des entreprises donc propice aux

---

(1) - André HEILBRONNER "Les garanties nouvelles du contribuable" E.D.C.E. 1964, p. 31.

abus. Que les services fiscaux dirigent leurs investigations vers les recettes ou vers les dépenses qu'ils se prononcent sur les omissions ou sur les abandons de recettes, sur les dépenses de personnel, la légalité des comptes courants ou sur toute autre forme potentielle de libéralité, ils sont inévitablement amenés, par eux-mêmes ou par les dispositifs législatifs et jurisprudentiels en place, à formuler un avis sur la gestion de l'entreprise.

C'est pourquoi il importe de réserver au contribuable un domaine rétablissant ses garanties. C'est le domaine de l'indépendance des redressements concomitants. Cette indépendance se manifeste en premier lieu dans l'établissement de la seconde branche de l'imposition, pour laquelle l'administration doit déterminer à qui et dans quelle mesure ont profité les sommes occultes redressées chez la société. Dans le même esprit mais sur des bases différentes, la procédure est source de garantie, dès le stade administratif jusqu'à la clôture contentieuse du litige, qu'il s'agisse de la notification de redressement ou de l'avis de la commission départementale, qu'il s'agisse de la requête, de l'autonomie des instances ou des moyens qui y sont développés. Cette garantie repose sur l'indépendance de la procédure visant au redressement d'I.S. vis-à-vis de celle cherchant à redresser l'I.R. des associés. On peut même affirmer que cette indépendance des redressements joue dans un sens favorable au contribuable ; en effet, si la société obtient décharge des redressements, l'associé présumé bénéficiaire du transfert indirect des bénéfices obtient décharge de son imposition personnelle.

L'indépendance des redressements concomitants vient contrebalancer la position de faiblesse qui est celle du contribuable lors de la vérification. Elle est source d'équilibre. C'est pourquoi il convient de veiller à sa nécessaire application et de dénoncer les entorses au principe si minimes soient-elles, afin d'éviter qu'elles se développent. Parfois difficile à manier et parfois superflu, le formalisme du droit fiscal s'avère indispensable dans le cadre des redressements concomitants.

A B R E V I A T I O N S

A.J.D.A.	Actualité juridique de droit administratif.
B.I.C.	Bénéfices industriels et commerciaux.
B.M.I.S.	Bulletin mensuel d'information des sociétés.
B.O.D.G.I.	Bulletin officiel de la direction générale des impôts.
Cass.	Cour de Cassation.
C.E.	Conseil d'Etat.
C.G.I.	Code Général des Impôts.
D.	Recueil Dalloz.
D.F.	Revue Droit Fiscal.
Déb. A.N.	Débats de l'Assemblée Nationale.
D.G.I.	Direction Générale des Impôts.
Doc. F. Lefebvre	Documentation Francis Lefebvre.
D.S.	Revue droit des sociétés.
G.P.	Gazette du Palais.
I.R.	Impôt sur le Revenu.
I.S.	Impôt sur les Sociétés.
Jcl	Jurisclasseur.
J.C.P. C.I.	Jurisclasseur périodique édition du commerce et de l'industrie.
J.O.	Journal officiel.
Journ. Soc.	Journal des sociétés.
Rec.	Recueil Lebon (arrêts du Conseil d'Etat).
Rep. min.	Réponse ministérielle.
Req. n°	Arrêt du Conseil d'Etat rendu sous la requête n°...
R.O.	Recueil officiel des arrêts publiés par l'Administration (contributions directes)
R.J.F.	Revue de jurisprudence fiscale.
R.S.L.F.	Revue de science et de législation financière.
Rev. soc.	Revue des sociétés.
T.V.A.	Taxe sur la valeur ajoutée.

B I B L I O G R A P H I E

OUVRAGES

ALLIX et LECERCLE

L'impôt sur le revenu. Traité théorique et pratique.
Paris, Rousseau, 1926-1930.

BELTRAME Pierre

L'imposition des revenus.
Collection "l'administration nouvelle", Paris, 1970.

BLANCHER René

Les impôts des entreprises industrielles et commerciales.
Paris, 1954.

BORNECQUE Edouard

Nouveau manuel de procédure fiscale.
Paris, Editions Néret, 1965.

COSSON Jean

Les industriels de la fraude fiscale.
Paris, Seuil, 1971.

COZIAN Maurice

La fiscalité des entreprises.
Paris, Librairies techniques, 1975.

ESCARRA Jean

Traité théorique et pratique de droit commercial.
Livre II "Les sociétés commerciales".
Librairie du recueil Sirey.

HAMEL et LAGARDE

Traité de droit commercial.
Paris, Dalloz, 1954.

LAUFENBURGER

Traité d'économie et de législation financière.
"Revenu, capital et impôt".
Librairie du recueil Sirey, 1950.

LAURE Maurice

Traité de politique fiscale.
P.U.F. 1956.

MARGAIRAZ André

La fraude fiscale et ses succédanés.
1970.

MARGUET Christian

Le contrôle fiscal : conseils aux chefs d'entreprises.
L.G.D.J. 1975.

MICHOUD Léon

La théorie de la personnalité morale et son application au droit français.
L.G.D.J. 1924.

OPPETIT et SAYAG

Les structures juridiques de l'entreprise.
Librairies techniques, 1972.

PASSERON Serge

Droit et pratique des vérifications fiscales.
Delmas 1970.

TADDEI Bruno

La fraude fiscale.
Librairies techniques 1974.

TROTTABAS Louis

Science et technique fiscale
Dalloz 1960.

TROTTABAS et COTTERET

Droit fiscal.
Dalloz 1975

THESES

ALBERTOLLI Gérard

La recherche du bénéfice à partager, élément constitutif de la société.
Paris, 1969.

AUDINET Jacques

Personne morale et personnes physiques dans les sociétés de commerce.
Aix, 1950.

BARRERE Emile

De la charge de la preuve dans l'assiette et le contentieux des impôts sur le revenu.
Toulouse 1925.

BOULANGER Marc

L'impôt et l'entreprise.
Grenoble 1947.

BULLE Robert

Les cadeaux d'entreprise : régime fiscal.
Mémoire, Montpellier 1971.

CHAUDAT Georges

Le contentieux des impôts directs dans sa phase administrative.
Nancy, 1938.

CHAUSSADE Pierre

La fraude et le contrôle fiscal en matière d'impôt sur le revenu.
Poitiers, 1935.

COLIN Charles-Ambroise

La notion de revenu en matière de législation fiscale.
Paris, 1924.

COULON Jean-Pierre

La notion de bénéfices distribués.
Lille, 1969.

COURTOIS Pierre

De la distribution réelle à la distribution présumée de bénéfices.
Paris 1957.

COUSIN Michel

Le bénéfice distribuable et sa répartition entre ayants droit dans les sociétés anonymes.
Nancy, 1951.

DAGUET Joël

La notion fiscale de bénéfice.
Caen, 1959.

DERUEL François

La preuve en matière fiscale.
Paris, 1962.

DUFFRENE

Formes originales et tendances actuelles du contentieux fiscal.
Lyon 1937.

GANDRILLE Pierre

Régime fiscal des rémunérations des dirigeants de S.A. et de S.A.R.L.
Paris, 1956.

GASTAUD Jean-Pierre

Personnalité morale et droit subjectif.
Nice, 1974.

GHEZ Alain

Les contrôles fiscaux dans leurs rapports avec le contentieux.
Paris, 1956.

GILLET Michel

L'impôt sur les sociétés : réforme ou suppression ?
Paris, 1970.

GOUMY Pierre

Le contrôle polyvalent.
Paris, 1960.

JEGO René

Etude du sort fiscal des décisions de gestion de l'entreprise.
Rennes, 1966.

KETCHEDJIAN Denis
La personnalité morale au regard du droit fiscal.
Paris, 1972.

LAFARGUE Franz

Les frais généraux de personnel déductibles des bénéfices pour le paiement de l'impôt.
Montpellier 1971.

LOTTE René

La rémunération du chef d'entreprise dans le droit fiscal.
Paris 1941.

LUKASZEWICK Jean-Pierre

Nouveaux aperçus sur l'autonomie du droit fiscal.
Amiens 1974.

MERLE Henri

Les dirigeants d'entreprise et l'impôt.
Lille, 1973.

MILET François

Le luxe et la fiscalité.
Poitiers, 1966.

NOUVELLET Dominique

La commisssion départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.
Lyon, 1969.

PEYRONNIE Claude

Influence du droit fiscal sur la forme des sociétés françaises.
Bordeaux, 1958.

PLUMEYER Karl-Ludwig

Le redressement des impôts sur le revenu et sur le chiffre d'affaires. Etude comparative des droits français et allemand.
Grenoble, 1969.

RENAHY Marc

Unité et diversité du contentieux fiscal.
Paris, 1955.

RENARD Michel

De la nature juridique de la déclaration ; son influence sur la vérification fiscale des comptabilités industrielles et commerciales.
Paris, 1952.

RIVES Louis

Obsession fiscale et administration des entreprises.
Bordeaux, 1959.

SUSSAN Alain

La décision de gestion.
Bordeaux, 1974.

WEYLAND Richard

Les I.F.A.C.
Mémoire, Strasbourg, 1973.

NOTES ET ARTICLES DE DOCTRINE

AMSELEK
Le contentieux de l'impôt
R.S.F. 1973, p. 766

BASTIAN Daniel

La survie de la personnalité morale des sociétés pour les besoins de leur liquidation.
Journ. soc. 1937, p. 1.

BLANCHER R.

Notion fiscale de bénéfices distribués.
G.P. 1951-1-doctrine p. 79.

La situation fiscale des associations en participation.
Journ. Soc. 1953, p. 5.

La notion de revenu en droit fiscal.
D. 1960, chr. XXV, p. 139.

La sincérité du bilan et les dispositions fiscales.
G.P. 1962-2-doctrine, p. 9.

La loi du 12 juillet 1965 modifiant l'imposition des bénéfices des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers.
G.P. 1965-2-doctrine p. 57.

Rectification du bénéfice social et revenus distribués.
Rev. soc. 1968, p. 135.

La lutte contre la fraude fiscale en France et la jurisprudence du Conseil d'Etat.
G.P. 1971-1-doctrine p. 259.

CAILLEZ Maurice

Les allocations forfaitaires et remboursements de frais aux dirigeants et cadres des entreprises.
G.P. 1954-1-doctrine p. 4.

CHRETIEN Maxime

La réforme fiscale.
J.C.P. 1949-1-797

desCHARRONS Claude

. De la distribution réelle à la distribution présumée.
Impôts et Sociétés, 1955, p. 3215.

. Secret professionnel et rémunération du dirigeant.
Impôts et Sociétés, 1955, p. 3413

COURTOIS Pierre

De la présomption de distribution de bénéfices au regard de la taxe proportionnelle sur le revenu des capitaux mobiliers.
G.P. 1959-1-doctrine p. 80.

Le projet de réforme fiscale et l'imposition des revenus distribués.
G.P. 1959-2-doctrine p. 28.

Le nouveau régime fiscal des revenus distribués.
G.P. 1960-1-doctrine p. 14

Des pouvoirs du service des impôts directs vis-à-vis des actes et des situations de droit privé.
G.P. 1960-1-doctrine p. 84.

La réforme du contentieux fiscal.
G.P. 1964-1-doctrine p. 79 et 85.

COSSON Jean

La fraude fiscale en France
G.P. 1972-2-doctrine p. 411.

COZIAN Maurice

Note sous C.E. 18 décembre 1974 - Rev. soc. 1975, p. 309.

DERUEL François

Quelques aspects de la preuve en matière fiscale
D.F. 1962, n° 37.

DURAND Paul

L'évolution de la condition juridique des personnes morales de droit privé.
Mélanges Ripert, T. 1. p. 138.

DERRUPE Jean

Le sort de la société commerciale qui n'a plus qu'un seul associé.
Mélanges Bastian, 1974, T1, p. 57.

DUCAMIN B.

La rectification des résultats déclarés en matière de B.I.C.
D. 1962, doctrine p. 49.

GABOLDE Christian

La commission départementale des impôts.
J.C.P. 1962-1-1736.

GEORGE G.H.

Unification et harmonisation des délais et procédures en matière fiscale.
J.C.P. 1964-1-1834.

HAMEL Joseph

La personnalité morale et ses limites.
D. 1949, chr. XXXIV p. 141.

HEILBRONNER André

Les garanties nouvelles du contribuable.
E.D.C.E. 1964, p. 31.

HEMARD Jean

La nouvelle réglementation des primes et cadeaux.
D. 1974, chr. XLI.

JEZE Gaston

Le fait générateur de l'impôt.
R.S.F. 1937, p. 604.

LAMARQUE Jean

Note sous C.E. 20 juillet 1971 req. n° 76 185.
A.J.D.A. 1971, p. 666.

LALUMIERE Pierre

Note sous C.E. 12 mars 1962 - D. 1962, p. 684.

L.A.J.

Du caractère normal ou anormal des rémunérations des dirigeants de sociétés.
Impôts et sociétés, 1955, p. 3285.

De la force probante d'une comptabilité.
Impôts et sociétés 1955, p. 3418.

LOTTE René

L'imposition des avances consenties aux associés
Impôts et Sociétés, 1955, p. 3329.

MAESTRE Jean-Claude

La loi du 27 décembre 1963
R.S.F. 1964, p. 537.

MAILLET Maurice

La notion d'avantage en nature en matière d'impôt sur le revenu.
D.F. 1971, n° 32, p. 8.

MEYER-ALAUZEN Colette

La notion fiscale de personnalité morale en droit français.
D.F. 1966, n° 31-36 et 37.

MOUILLON-HOGBERG

Nouveau régime fiscal des revenus distribués.
D.F. 1966, n° 4 et 5.

Le contrôle des frais généraux.
D.F. 1967, n° 24, 25 et 26.

NAVATTE Bernard

La fraude et l'habilité en droit fiscal.
D. 1951, chr. p. 87.

PASSERON Serge

Un apport jurisprudentiel capital en matière de remise en cause des impositions : la théorie des décisions de gestion et des erreurs.
R.S.F. 1973, p. 257.

PEISSE Michel

Achats et ventes sans factures, fausses factures et factures fictives
G.P. 1973-2-doctrine p. 612.

PINOTEAU Charles

La notion fiscale des bénéfices imposables
G.P. 1948-2-doctrine p. 53.

PLAGNET Bernard

Les rapports entre le droit fiscal et la comptabilité commerciale.
R.S.F. 1974, p. 695.

PLAISANT Robert

La réforme fiscale : l'impôt sur le revenu des personnes morales.
D. 1949. Chr. XXXVI, p. 149.

du PONTAVICE Emmanuel

Le commissaire aux comptes et la rémunération des dirigeants de sociétés anonymes.
Rev. soc. 1968, p. 30.

La fixation de la rémunération des organes de direction et de surveillance de la société anonyme.
Mélanges Bastian 1974, T.1. p. 177.

PUISOYE Jacques

La notion de connexité dans le contentieux administratif.
A.J.D.A. 1967, p. 260.

PUYRAVEAU et DESCOTTES-GENON

Incidences du droit fiscal sur la régularité et la sincérité du bilan.
Revue française de comptabilité, 1972, n° 17, p. 201.

RIVES Georges

La sort des sociétés de fait depuis la réforme des sociétés commerciales.
R.T.D. Comm. 1969, p. 407.

ROCHE J.

La notion de revenus distribués dans l'imposition du revenu des valeurs mobilières.
R.S.F. 1955, p. 319.

SAVATIER R.

La facture et la polyvalence de ses rôles juridiques en droit contemporain.
R.T.D. Comm. 1973, p. 1.

SCHMIDT Jean

L'influence du droit fiscal sur le droit des sociétés.
R.T.D. Comm. 1957, p. 559.

TOURDIAS Marcel

La demande de renseignements en matière fiscale.
J.C.P. 1961-1-1668.

TOURNIE

L'expertise dans le contentieux fiscal soumis au juge administratif.
R.S.F. 1969, p. 313.

TROTTABAS Louis

Essai sur le droit fiscal.
R.S.F. 1928, p. 201.

VARIN J.

La déduction des frais professionnels pour l'imposition sur le revenu.
Revue pratique de droit social, 1973-41.

X..

Réflexions sur la réforme fiscale.
D. 1949, chr. p. 127.

ZAQUIN Gérard

La preuve en droit fiscal.
D.F. 1958, n° 27 bis.

Le gérant de fait dans la S.A.R.L. en droit fiscal.
D.S. 1976, n° 1 - chronique.

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION

I - Evolution de la notion de distribution---------- 1

A - La notion de bénéfice imposable---------- 4

B - La notion de bénéfices distribués---------- 6

1 - La notion juridique de distribution---------- 6
2 - Le régime actuel : les notions comptables et fiscales de distribution---------- 8
a) - les bénéfices comptablement distribués---------- 10
b) - les bénéfices fiscalement distribués---------- 10

II - Les deux aspects des redressements concomittants---------- 12

A - La prédominance du fait---------- 13

B - Le respect du droit---------- 14

PREMIERE PARTIE - DOMAINE D'APPLICATION DES REDRESSEMENTS CONCOMITTANTS---------- 18

Introduction---------- 19

1ère sous-partie : les réintégrations de recettes---------- 23

Chapitre 1 - redressements concernant des omissions de recettes- 25

Section 1 - la reconstitution du chiffre d'affaires---------- 27

sous-section 1 - qualification des faits et des personnes- 28

A - Les activités visées---------- 28

B - Les personnes visées---------- 29

1. les dirigeants de droit---------- 29
2. les dirigeants de fait---------- 30

sous-section 2 - l'évaluation du bénéfice imposable------- 32

I - Notion de comptabilité probante---------- 34

A - La régularité de la comptabilité---------- 34

1. Les conditions issues du droit commercial------- 34
2. Les conditions comptables et fiscales---------- 36
a) - La comptabilisation des achats et des ventes36
b) - La facturation---------- 37

B - La sincérité de la comptabilité---------- 38

II - La rectification---------- 40

A - Domaine de la rectification d'office---------- 41

B - Les techniques de reconstitution---------- 42

1. Les moyens internes à l'entreprise---------- 42
2. Les moyens externes à l'entreprise---------- 46

a) - La méthode du recoupement---------- 46
b) - L'utilisation de l'enrichissement du patrimoine---------- 47

Section II - Les moyens de défense du contribuable---------- 48

I - La preuve contraire---------- 49

A - Historique---------- 49

1. avant 1959---------- 49
2. le régime actuel---------- 50

B - Les moyens de preuve---------- 51

II - La compensation---------- 53

A - Erreurs et décisions de gestion---------- 55

1. Elaboration de la distinction---------- 55
2. Critères de la distinction---------- 56

a) - L'erreur---------- 56
b) - La décision de gestion---------- 56

B - Décision de gestion et compensation---------- 57

Chapitre 2 - Redressements concernant des abandons de recettes 60

Section 1 - La théorie de l'acte de gestion anormal---------- 61

I - Le principe---------- 61

II - Ses limites : le principe de la non immixtion de l'administration---------- 63

Section II - Applications---------- 65

I - Les pertes subies---------- 65

1. cession de créance---------- 65
2. créance non recouvrée---------- 66

II - Abandons de créance---------- 66

A - Les abattements sur travaux---------- 66

1. position du problème---------- 66
2. la jurisprudence---------- 67

B - Abandons d'indemnités---------- 68

III - Renonciation à un profit---------- 69
A - Abandon de commission---------- 69
B - Vente de biens à bas prix---------- 70
1. Vente de terrains---------- 70
2. Vente de titres---------- 71

2e sous-partie : les réintégrations de dépenses injustifiées------ 73
Chapitre préliminaire : la loi du 12 juillet 1965---------- 75
I - Les mesures objectives---------- 77
A - L'institution du relevé détaillé---------- 77
B - Les aménagements---------- 79
1. quant au relevé détaillé---------- 79
2. quant à la date d'application---------- 79
II - Les mesures subjectives---------- 80
A - Le texte---------- 80
B - Tempéraments---------- 81
Titre I - Les dépenses de personnel---------- 83
Chapitre 1 - Les rémunérations---------- 84
A - Les principes de base du contrôle---------- 84
1. Le comportement social du dirigeant---------- 85
2. La forme de la société---------- 86
B - La réglementation du contrôle---------- 87
Section 1 - Les rémunérations directes---------- 89
I - Les sociétés non soumises à l'I.S.---------- 90
A - Rémunération des associés---------- 90
B - Rémunération des salariés---------- 91
1. Le conjoint---------- 91
2. Les indivisaires---------- 92
II - Les sociétés soumises à l'I.S.---------- 93
A - Le critère du travail effectif---------- 94
1. La nature des affaires---------- 95
2. Les incertitudes de la jurisprudence---------- 96
a) - Les rémunérations réintégrées---------- 96
b) - Les rémunérations normales---------- 97
B - Le critère du chiffre d'affaires ou du bénéfice social---------- 99
C - Comparaison avec des entreprises similaires------ 99

Section II - Les rémunérations indirectes---------- 102

I - Les allocations forfaitaires---------- 102

A - Régime antérieur à la loi du 20 décembre 1972------ 102

1. La décision du 4 novembre 1970---------- 103
2. L'intervention législative---------- 104

B - Le régime actuel---------- 105

II - Les avantages en nature---------- 107

A - Définition et évaluation---------- 107

B - Régime---------- 109

1. Avant la loi de 1965---------- 109
2. La loi de 1965---------- 109

Chapitre II - Les remboursements de frais réels---------- 110

I - La confirmation du régime installé par la loi de 1965-- 110

II - Les précisions apportées par l'instruction du 11 juillet 1965---------- 111

A - Le régime de déduction applicable aux salaires----- 111

B - Application du régime aux dirigeants de sociétés--- 111

1. Le caractère professionnel des dépenses--------- 112
2. Les dépenses couvertes par la déduction forfaitaire---------- 112

Titre II - Les comptes courants d'associés---------- 116

Chapitre 1 - Les dettes des associés à l'égard de la société-- 117

Section 1 - Les personnes concernées---------- 118

I - Les personnes exclues du champ d'application de l'article 111-a ---------- 118

II - Les personnes visées à l'article 111-a ---------- 119

A - Les associés---------- 119

a) - L'indivisaire---------- 120
b) - Le nu-propriétaire des parts---------- 121

B - Les salariés-associés---------- 121

a) - Les salariés---------- 121
b) - Les salariés-associés---------- 122

C - Les associés par personnes ou sociétés interposées 122

Section II - Les opérations concernées---------- 124

I - Critères de la preuve contraire---------- 124

A - L'existence d'un contrat---------- 125

B - Le contrat doit avoir été pris antérieurement au versement---------- 126

C - Remboursement---------- 127

II - Les prêts sans intérêts---------- 129

A - La réintégration des intérêts---------- 130

a) - Prêt consenti à une entreprise---------- 130
b) - Prêt consenti à un associé---------- 133

B - Détermination du montant des intérêts---------- 134

Chapitre II - Les dettes de la société à l'égard des associés-- 136

Section I - Régime---------- 137

I - Généralités---------- 137

a) - Le sort des intérêts---------- 137
b) - Les sociétés visées---------- 137
c) - La réglementation du principe de déductibilité---- 138

II - Conditions et limites de déduction---------- 139

A - Historique---------- 139

B - Le régime actuel---------- 139

1. règles communes à toutes les sociétés---------- 139

a) - la libération totale du capital---------- 139
b) - limite relative au taux d'intérêt---------- 140

2. règles propres aux sociétés passibles de l'I.S.- 141

Section II - Les difficultés d'application---------- 141

I - Les conditions de déductibilité sont respectées-------- 142

II - Les conditions de déductibilité ne sont pas respectées- 143

1. Les sommes visées---------- 143
2. Les personnes visées---------- 144

Titre III - Les dépenses anormales---------- 145

Section I - Les dépenses somptuaires---------- 147

I - Les rapports entre le luxe et la fiscalité---------- 147

A - Les difficultés de définition du luxe---------- 147

B - Les différentes formes du rapport luxe-fiscalité--- 148

1. L'impôt indirect---------- 148
2. L'impôt direct---------- 148

II - Le régime fiscal des dépenses somptuaires---------- 149

A - Le principe : les dépenses de caractère somptuaire sont exclues des charges déductibles---------- 149

1. les sommes visées---------- 149
2. les sociétés visées---------- 150

B - Tempéraments---------- 151

1. quant à l'objet de la société---------- 151
2. quant au caractère de la dépense---------- 152

Section II - Redevances pour brevet---------- 153

I - Les libéralités à part entière---------- 154

II - Les redevances excessives---------- 154

Section III - Dépenses et charges afférentes à des immeubles non affectés à l'exploitation---------- 155

I - Les frais d'acquisition---------- 156

II - Les frais d'aménagement et de réparation---------- 156

1. Les dépenses amorties---------- 156
2. Les dépenses portées en frais généraux-------- 157

Section IV - Les cadeaux---------- 158

sous-section 1 - Les cadeaux en espèces---------- 159

sous-section 2 - Les cadeaux en nature---------- 161

I - Les cadeaux publicitaires---------- 161

II - Les cadeaux d'affaires---------- 161

A - Conditions de forme---------- 162

B - Conditions de fond---------- 162

1. Le cadeau moyen commercial---------- 162
2. Le cadeau moyen de paiement---------- 164

Conclusion ---------- 166

DEUXIEME PARTIE - L'INDEPENDANCE DES REDRESSEMENTS CONCOMITANTS 167

Introduction---------- 168

1ère sous-partie : l'imposition des bénéficiaires---------- 172

Chapitre 1 - La recherche des bénéficiaires---------- 175

Section 1 - La société ne désigne pas les bénéficiaires---- 177

I - La société acquitte l'impôt des bénéficiaires------- 178

A - Le fait générateur de l'imposition---------- 178

B - Le régime fiscal des distributions occultes----- 179

II - Le respect de la procédure prévue à l'article 117--- 180

Section II - La société désigne les bénéficiaires---------- 182
I - Les réponses ambiguës---------- 183
A - Le degré de précision de la désignation---------- 183
B - L'administration dispose d'autres moyens pour connaître les bénéficiaires---------- 184
II - La latitude laissée à l'administration---------- 186

Chapitre II - L'appréhension par les bénéficiaires---------- 190
Section 1 - Les sociétés de personnes---------- 192
I - Principe---------- 192
II - Applications---------- 196
Section II - Les sociétés de capitaux---------- 198
I - Le problème des redressements déficitaires---------- 199
A - Les arguments en présence---------- 199
1. L'automatisme du lien---------- 199
2. Le relâchement du lien---------- 199
B - Les solutions---------- 200
1. La jurisprudence---------- 200
2. L'administration---------- 202
II - La mise à la disposition---------- 202
A - Inscription en compte-courant---------- 203
1. Retrait volontairement différé---------- 203
2. Les circonstances indépendantes de la volonté du bénéficiaire---------- 205
B - Le compte "frais à payer"---------- 206
1. La solution quant à la société---------- 207
2. La solution quant aux membres de la société--- 209

2e sous-partie : la procédure de l'imposition---------- 212

Chapitre 1 - La phase administrative---------- 215

Section 1 - L'étendue des compétences du vérificateur------- 216
I - L'évolution du système fiscal---------- 218
A - Avant 1948---------- 218
B - La polyvalence---------- 219

II - Les conséquences---------- 221

A - Quant aux avantages pratiques---------- 222

B - Quant au principe d'indépendance---------- 222

Section II - L'indépendance des notifications---------- 224

sous-section 1 - Le destinataire de la notification------ 226

I - La société---------- 227

A - La société de capitaux---------- 227

B - La société de personnes---------- 228

1. Les sociétés dotées de la personnalité morale- 229
2. Les sociétés non dotées de la personnalité morale---------- 233

II - L'associé---------- 235

sous-section II - Les effets de la notification---------- 236

I - L'interruption de la prescription---------- 236

II - La portée de l'effet---------- 237

Section III - L'avis de la commission départementale des impôts ---------- 238

sous-section I - Les attributions de la commission départementale---------- 239

sous-section II - Portée de l'avis de la commission départementale---------- 240

I - Les sociétés non dotées de la personnalité morale--- 242

II - Les sociétés dotées de la personnalité morale------- 242

Chapitre II - La phase contentieuse ---------- 245

Section I - La séparation des requêtes---------- 246

I - Requête d'un seul contribuable contre plusieurs impositions---------- 247

A - Les premiers assouplissements---------- 247

B - Le dernier obstacle : la règle du secret fiscal- 250

1. notion de secret fiscal---------- 250
2. l'évolution de la jurisprudence---------- 252

a) - L'exigence de requêtes distinctes------- 252
b) - Le renversement de tendance : l'abandon du formalisme---------- 252

II - Requête émanant de contribuables distincts---------- 254

A - Requête unique concernant des contribuables différents---------- 254

B - Requête unique concernant des redressements concomitants---------- 255

Section II - Le problème des jonctions---------- 257

I - La jonction des expertises---------- 257

A - Le principe de l'indépendance des expertises------ 258

B - Les limites au principe---------- 258

II - La jonction d'instances---------- 260

A - Les instances pouvant être jointes---------- 260

B - Les instances ne pouvant être jointes---------- 260

Section III - L'autonomie de chaque instance---------- 262

I - L'indépendance des motivations---------- 263

A - La relativité de la chose jugée---------- 263

B - L'autonomie des moyens---------- 265

II - Le sursis à statuer---------- 266

A - Notion de connexité---------- 266

B - L'ordre des jugements---------- 268

1. Les données du problème---------- 269

2. La jurisprudence---------- 270

Conclusion de la 2e partie---------- 272

CONCLUSION GENERALE---------- 273

ABREVIATIONS---------- 276

BIBLIOGRAPHIE---------- 277

TABLE DES MATIERES---------- 289